

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
EMILIA ROMAGNA

MASSIMARIO 2017



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI FERRARA
- EX LABORE FRUCTUS -

Presentazione del Massimario 2017

Siamo arrivati, con un po' d'affanno, alla seconda edizione del nostro Massimario che quest'anno presenta sensibili novità, a testimonianza dell'impegno dell'intera Commissione regionale e della costante attenzione dell'Ufficio preposto alla sua redazione. È sicuramente una novità l'aggiunta delle massime di tutte le commissioni provinciali della nostra regione che ha comportato rinnovate sinergie con i presidenti e i colleghi presenti su un territorio la cui ampiezza e diversità è sin troppo nota.

Altra novità che ha richiesto a taluni colleghi un impegno *extra ordinem*, è il raggruppamento delle massime secondo i filoni di giurisprudenza più ricorrenti, in modo da offrire un servizio più completo all'operatore.

E ancora fra le novità, il doppio indice, cronologico e analitico curati entrambi dal professor Marco Greggi.

Nei Suoi confronti, rimane il debito di riconoscenza per avere atteso, con le dottoresse Francesca Amaddeo e Maddalena Tamburini, alla redazione dei testi e, in prima persona, alla compilazione dell'intero volume che, per ampiezza e dignità dei contenuti, è pienamente in linea con altre analoghe opere presenti sul mercato.

Come non ricordare poi l'apporto della Segreteria dell'Ufficio diretta dal sig. Nicolino Iacovaccio che ha affiancato i giudici componenti la struttura: Gino Cirelli, Riccardo Fabbri, Francesco Fiore, Patrizia Foiera, Daniela Gobbi, Mirella Guicciardi, Sandro Labanti.

Rispetto alla precedente, un'esperienza più complessa, suscettibile di essere migliorata ma sicuramente continuata, sicuri dell'entusiasmo del professor Adriano Di Pietro e di coloro che hanno offerto la loro disinteressata disponibilità e ai quali va il nostro più sentito ringraziamento.

Bologna, 9 marzo 2017

Cristina Bulzacchelli

Cesare Lamberti

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
per L'EMILIA-ROMAGNA

Presidente dell'Ufficio del Massimario

Cesare Lamberti

Dirigente della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

Cristina Bulzacchelli

Collaboratore dell'Ufficio del Massimario

Marco Greggi

Segreteria di redazione dell'Ufficio del Massimario

Nicolino Iacovaccio

redattrici

Francesca Amaddeo

Maddalena Tamburini

Componenti dell'Ufficio

Gino Cirelli

Riccardo Fabbri

Francesco Fiore

Patrizia Foiera

Daniela Gobbi

Mirella Guicciardi

Sandro Labanti

INDICE GENERALE

Presentazione del Massimario	3
SENTENZE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA ROMAGNA	7
Commissione tributaria Regionale per l'Emilia Romagna.....	9
Indice cronologico delle decisioni	171
COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI	193
Commissione tributaria provinciale di Piacenza	195
Commissione tributaria provinciale di Parma	197
Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia.....	201
Commissione tributaria provinciale di Modena.....	204
Commissione tributaria provinciale di Bologna	209
Commissione tributaria provinciale di Ferrara.....	218
Commissione tributaria provinciale di Ravenna.....	222
Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena	224
Commissione tributaria provinciale di Rimini.....	229
INDICE ANALITICO DELLE SENTENZE DELLA CTR EMILIA ROMAGNA	231
CONTRIBUTI DOTTRINALI	237
Note minime in tema di cessione di fabbricati collabenti di Marco Greggi	239
Inutilizzabilità in giudizio degli atti richiesti dal questionario e non prodotti (o prodotti in ritardo) di Cesare Lamberti	244
Le spese di sponsorizzazione alla luce degli ultimi orientamenti di Renato Sebastianelli	248
Il raddoppio dei termini nell'accertamento tributario di Giovanni Trerè	251

SENTENZE DELLA
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
PER L'EMILIA ROMAGNA

Commissione tributaria Regionale per l'Emilia Romagna

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 4/2017 del 02.01.2017, Presidente: Stefano Monaci; Estensore: Sandro Labanti.

Accertamento - verifiche fiscali - tutela del contribuente - contraddittorio endoprocedimentale - obbligo - incombe all'Ufficio - violazione - nullità dell'atto - consegue - tributi armonizzati - è tale - tributi non armonizzati - contraddittorio endoprocedimentale - non è dovuto - espresse norme di legge - sono necessarie.

In tema di accertamento e tutela del contribuente, l'Ufficio è gravato di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi armonizzati in ambito euro-unitario.

Diversamente, per quelli non armonizzati, non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo.

Cassazione n. 24823/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 18/2017 del 02.01.2017, Presidente: Stefano Monaci; Estensore: Sandro Labanti.

IRPEF - accertamento - distribuzione utili - società a ristretta base sociale - utili extracontabili - presunzione di attribuzione ai soci - presunzione di secondo grado - non è tale - valido accertamento - quantificazione profitti in sentenza - è tale - approvazione bilancio - deliberazione ufficiale - non sussiste - utili occulti - sono tali - periodo d'imposta - conseguimento - è tale.

La presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili in caso di società a ristretta base societaria ammissibile e non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado. Ciò in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale.

Tale presunzione è utilizzabile sia nel caso in cui vi sia, a carico della società medesima, un valido accertamento di utili non contabilizzati, sia qualora risulti assente la deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio trattandosi di utili occulti, avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti.

Cassazione n. 15824/16; n. 5581/16; n. 25468/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 34/2017 del 02.01.2017, Presidente: MariaPia Parisi; Estensore: Giuliano Andreoli.

ICI - immobili - agevolazione - art. 7, co. 1, lett. i) d.lgs. 504/32 - accatastamento del bene - non rileva - utilizzazione effettiva - è necessaria - canonica - trasferimento residenza del parroco - non rileva - agevolazione - consegue.

In tema di ICI, ai fini della concessione dell'agevolazione di cui all'art. 7, co. 1, lett. i) d.lgs. 504/92, deve essere sempre dato rilievo all'utilizzazione effettiva degli immobili piuttosto che all'accatastamento del bene. Tale formalità può tutt'al più costituire uno degli elementi di prova da valutare in concreto per accertare l'utilizzazione effettiva dell'immobile, ma non determina una presunzione *de iure* in merito.

Ne consegue che, dovendosi considerare solo l'utilizzo effettivo dei locali e non la formale destinazione degli stessi, a nulla rileva l'eventuale mancato trasferimento di residenza presso la canonica stessa da parte del parroco.

D.lgs. 504/92, art. 7, co. 1, lett. i).

Cassazione n. 19732/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 39/2017 del 02.01.2017, Presidente: Mariapia Parisi; Estensore: Alberto Zioldi.

IRPEF - accertamento - imprenditore agricolo - accertamento sintetico - art. 38 d.P.R. 600/73 - è legittimo - altra tipologia di reddito - capacità contributiva - indici - sussistenza di redditi ulteriori - è necessaria.

È legittimo il ricorso dell'Ufficio al metodo sintetico di accertamento nei confronti di un imprenditore agricolo, a patto che sia data contezza dell'emersione di indici di capacità contributiva che valgano a giustificare l'esistenza di redditi ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'attività agricola. (Nel caso di specie il contribuente era risultato proprietario di due autovetture e di una abitazione di 200 mq: insufficienti a giustificare la maggiore pretesa erariale).

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

Cassazione n. 10747/14; 10385/09.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 40/2017 del 02.01.2017, Presidente: MariaPia Parisi; Estensore: Alberto Zioldi.

IRPEF - Accertamento - tariffe d'estimo - art. 34, co. 1 d.P.R. 917/86 - è legittimo - maggior reddito - accertamento sintetico - art. 38 d.P.R. 600/73 - è legittimo - qualifica di imprenditore agricolo - non rileva - indici di capacità contributiva - redditi diversi - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Il reddito agrario è determinato, ai sensi dell'art. 34, co. 1 d.P.R. 917/86, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e secondo le norme della legge catastale.

Tuttavia, è legittimo il ricorso all'accertamento sintetico, ex art. 38 d.P.R. 600/73, laddove la capacità di spesa del contribuente manifesti il possesso di un reddito superiore a quello ottenuto nell'esercizio delle attività agricole e, quindi, di un reddito diverso da quello denunciato. La qualità di imprenditore agricolo, pertanto, non costituisce ostacolo al ricorso al metodo sintetico di accertamento, a condizione che sia dato conto dell'emersione di indici di capacità contributiva che valgano a giustificare l'esistenza di redditi ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'attività agricola.

D.P.R. 917/86, art. 34, co. 1; d.P.R. 600/73, art. 38.

Cassazione n. 10747/14; n. 10385/09.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 43/2017 del 02.01.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Alberto Zioldi.

Imposta di registro - agevolazione prima casa - residenza - è necessaria - termine - diciotto mesi - art. 1, nota II bis, Tariffa allegata d.P.R. 131/86 - è tale - decadenza - consegue - buona fede del contribuente - non rileva.

Imposta di registro - residenza - è necessaria - termine - diciotto mesi - art. 1, nota II bis, Tariffa allegata d.P.R. 131/86 - è tale - forza maggiore - imprevedibilità dell'evento - è necessario - estraneità alla volontà del contribuente - è necessaria - sopravvenienza - è necessaria - decadenza - non consegue.

Imposta di registro - residenza - è necessaria - termine - diciotto mesi - art. 1, nota II bis, Tariffa allegata d.P.R. 131/86 - è tale - forza maggiore - lavori - imprevedibili - successivi all'acquisto - sono tali - lavori già in corso - non sono tali - decadenza - consegue.

In tema di imposta di registro, al fine di poter beneficiare dell'agevolazione cd. prima casa, incombe in capo al contribuente l'onere di rispettare il termine di diciotto mesi previsto dalla legge (art. 1, nota II bis Tariffa allegata d.P.R. 131/86) per il trasferimento della residenza nell'immobile adibita a prima abitazione. Ne consegue l'irrilevanza di qualsiasi situazione impeditiva dell'esercizio del potere a prescindere dalla buona fede di chi ne è titolare, dal momento che solo la conformazione della condotta alla previsione di legge, nel termine da essa previsto, vale ad incorrere in decadenza.

Affinché sia riconosciuta, quale causa di forza maggiore impeditiva del rispetto del termine di decadenza di diciotto mesi, occorre che l'evento sia imprevedibile, non dipendente dalla volontà del contribuente e sopravvenuto rispetto alla stipula dell'atto

di acquisto immobiliare.

Rientrano nell'accezione di causa di forza maggiore impeditiva della decadenza, di cui all'art. 1, nota II *bis* Tariffa allegata d.P.R. 131/86, i lavori intrapresi e deliberati successivamente all'acquisto dell'immobile in assenza di elementi che ne rendessero in alcun modo prevedibile la necessità e la durata: diversamente, non sono inclusi quei lavori già in corso al momento dell'acquisto ed in ordine ai quali si ponga un problema di mera prevedibilità dei tempi di ultimazione (superamento dei diciotto mesi).

D.P.R. 131/86, art. 1, nota II bis Tariffa allegata.

Cassazione n. 2616/16; n. 14399/13; n. 28401/13; n. 13177/14; n. 7067/14; n. 5015/15; n. 8351/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 45/2017 del 03.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luciano Contessi.

IRPEF - spese - ristrutturazione edilizia - manufatto da ristrutturare - preesistenza - è necessaria - contiguità temporale opere - è necessaria - manufatto - sussistenza - è necessaria - struttura portante - identificabilità - è necessaria - intervento su rudere - non è tale - detrazione - non consegue.

Ai fini di consentire la detraibilità delle spese di ristrutturazione edilizia, un intervento può qualificarsi in questo senso qualora vi sia la preesistenza di un manufatto da ristrutturare, e la contiguità temporale delle opere.

In particolare, per quanto attiene l'ultimo elemento, la demolizione e la ricostruzione devono rappresentare due fasi di un unico intervento, finalizzato, nel complesso, alla conservazione di un manufatto che risulti ancora esistente al momento dell'inizio dei lavori ed identificabile nella sua struttura portante. Ne consegue che non è possibile configurare quale intervento di ristrutturazione edilizia l'attività posta in essere su ruderi.

Cassazione n. 14455/03; Consiglio di Stato n. 2142/04; n. 240/97; n. 2021/91.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 46/2017 del 02.01.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - cessione d'azienda - avviamento - determinazione valore - art. 2, co. 4. d.P.R. 460/96 - compenso figurativo del titolare - costo - è tale - rileva.

Il compenso figurativo del titolare che prestava la propria attività in azienda, deve essere calcolato tra i costi, riducendo la redditività dell'azienda, sulla quale base deve essere quantificato il valore di avviamento dell'azienda, ex art. 2, co. 4 d.P.R. 460/96.

D.P.R. 460/96, art. 2, co. 4.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 50/2017 del 03.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luciano Contessi.

IRPEF - accertamento - dichiarazione dei redditi - atto negoziale - non è tale - dichiarazione di scienza e giudizio - è tale - oneri contributivi diversi - più gravosi - capacità contributiva - art. 53 Cost. - correttezza azione Pubblica Amministrazione - art. 97 Cost. - sono rispettati - emendabilità - è legittima.

La dichiarazione dei redditi è emendabile e ritrattabile quando il dichiarante si trova assoggettato ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, a norma di legge, devono restare a suo carico.

La dichiarazione, infatti, non ha natura di atto negoziale, bensì una mera esternazione di scienza e giudizio, modificabile quando vengono acquisiti elementi nuovi di conoscenza e di valutazione sui dati riportati, costituendo un momento rivolto all'accertamento preciso dell'obbligazione tributaria.

Ragionando diversamente si originerebbe un prelievo fiscale indebito, posto in violazione dei principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) sia della correttezza dell'azione della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.). (Nel caso di specie, è stata ritenuta legittima l'emendabilità della dichiarazione presentata dall'erede che non aveva percepito effettivamente, ai sensi dell'art. 7 d.P.R. 917/86, dal proprio dante causa redditi erroneamente riportati *ab origine* in sede di dichiarazione).

Cost., artt. 53, 97; d.P.R. 917/86, art. 7.

Cassazione n. 15063/02.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 52/2017 del 03.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luciano Contessi.

Imposta ipotecaria - imposta catastale - cartella di pagamento - impugnabilità - art. 19, co. 3 d.lgs. 546/92 - vizi propri - è tale.

Cartella di pagamento – contestazione di debiti ereditari - vizi di atto pregresso - non sono eccepibili.

Ai sensi dell'art. 19, co. 3 d.lgs. 546/92, la cartella di pagamento può essere impugnata solo ed esclusivamente qualora: (i) non sia stata preceduta da avviso di accertamento notificato regolarmente, ovvero (ii) siano riscontrabili vizi propri della medesima cartella (inerenti la compilazione o la notificazione). Ne consegue che, qualora si sollevi eccezione che le imposte portate nella cartella non sono dovute, l'eccezione non costituisce un vizio della cartella ma attiene al recupero delle imposte oggetto di accertamento.

D.lgs. 546/92, art. 19, co. 3.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 53/2017 del 03.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luciano Contessi.

IRPEF - detrazione - lavori - risparmio energetico - l. 296/06 - decreto attuativo 19.02.2007 - possesso dell'immobile - non è necessario - detenzione dell'immobile - è sufficiente - consenso del possessore - è necessario - detrazione - è dovuta.

IRPEF - detrazione - lavori - risparmio energetico - l. 296/06 - decreto attuativo 19.02.2007 - spese sostenute da un familiare, convivente - immobile di proprietà di familiare - contratto di comodato - esistenza - non rileva - registrazione - non rileva - agevolazione - è dovuta.

IRPEF - detrazione - lavori - risparmio energetico - l. 296/06 - interno immobile - singola unità immobiliare - non rileva - agevolazione - è sempre dovuta.

Al fine del riconoscimento della detrazione per lavori attinenti a risparmio energetico, di cui alla l. 296/06 ed al decreto attuativo del 19.02.2007, sono richieste, quali condizioni, il possesso o la detenzione dell'immobile (art. 2, co. 1, lett. a)), l'acquisizione dell'asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la rispondenza dell'intervento ai pertinenti requisiti previsti dalla legge da trasmettersi entro sessanta giorni dalla fine dei lavori all'ENEA o, in alternativa, al Dipartimento Ambiente di Roma (art. 4). Ne consegue che il detentore (comodatario, nel caso di specie) non possessore potrà beneficiare della detrazione previa dimostrazione del consenso del possessore all'esecuzione dei lavori. Ai fini del riconoscimento della detrazione per lavori attinenti al risparmio energetico, di cui alla l. 296/06 ed al decreto attuativo del 19.02.2007, è superflua l'esistenza e, quindi, anche la registrazione, del contratto di comodato se le spese sono state sostenute da un familiare, convivente, sull'immobile di proprietà dell'altro familiare.

La concessione della detrazione relativa ai lavori effettuati per il risparmio energetico, di cui alla l. 296/06, è dovuto indipendentemente dal fatto che gli interventi abbiano ad oggetto l'intero immobile ovvero singole unità immobiliari in quanto la legge non prevede specifiche forme di intervento, ma unicamente il risparmio energetico dell'edificio, sicché è possibile ritenere la sua applicabilità ad un fabbricato composto da più unità immobiliari, dotate di impianto di riscaldamento centralizzato, ma anche ad un'unica unità dotata di impianto autonomo ed indipendentemente dal classamento catastale attribuito.

L. 296/06; decreto attuativo 10.02.2007, art. 2, co. 1, lett. a); art. 4; Circolare AE n. 50/02, n. 24/04; Risoluzione AE, n. 184/02.

Cassazione n. 15063/02.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 54/2017 del 03.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luciano Contessi.

Contenzioso tributario - avviso di accertamento - sottoscrizione - dirigente

abilitato - art. 42, co. 1 d.P.R. 600/73 - è necessaria - firma e nomina a dirigente - onere della prova - incombe all'Ufficio - non sussiste - inesistenza dell'atto - consegue.

L'avviso di accertamento sottoscritto da un soggetto diverso da un dirigente abilitato è illegittimo ai sensi dell'art. 42, co. 1 d.P.R. 600/73. In assenza di produzione in giudizio della firma e della nomina a dirigente del soggetto interessato consegue l'inesistenza dell'atto emanato.

D.P.R. 600/73, art. 42, co. 1.

Cassazione n. 14942/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 57/2017 del 03.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luciano Contessi.

IRAP - istanza di rimborso - art. 38 d.P.R. 602/73 - eccedenza - importi anticipatamente corrisposti - data del saldo - rileva - versamenti - parzialmente o totalmente effettuati - data dei versamenti - rileva - tempestività - sussiste.

In ordine alla valutazione della tempestività dell'istanza di rimborso IRAP, ex art. 38 d.P.R. 602/73, occorre fare riferimento alla data del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo, complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione fiscale.

Diversamente, il termine di decadenza decorre dal giorno dei singoli versamenti in acconto, qualora - come nel caso di specie - questi, già all'atto della loro effettuazione risultino parzialmente o totalmente non dovuti. Ne consegue che, in quest'ultima ipotesi, l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento.

D.P.R. 602/73, art. 38.

Cassazione n. 21528/09; n. 1198/05; n. 13478/08; n. 21764/12; n. 22591/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 93/2017 del 09.01.2017, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

IVA - istanza di rimborso - volontà - manifestazione del contribuente in dichiarazione dei redditi - è sufficiente - controllo dei dati - incombe all'Ufficio - decadenza biennale - art. 21, co. 2 d.lgs. 546/92 - non si applica - decadenza decennale - art. 2946 c.c. - applicabilità - consegue.

In tema di IVA, è sufficiente la manifestazione di volontà di ottenimento del rimborso dell'imposta versata in eccedenza effettuata dal contribuente tramite l'esplicitazione in sede di denuncia dei redditi.

In capo al contribuente non incombe nessun altro adempimento, spettando invece all'Ufficio l'esercizio del potere-dovere di controllo dei dati esposti in dichiarazione secondo la procedura di liquidazione delle imposte ovvero, qualora ne ricorrano le condizioni, secondo lo strumento della rettifica. Ne consegue che alla domanda di rimborso non si applica il termine biennale di decadenza sancito, in via residuale, dall'art. 21, co. 2 d.lgs. 546/92, ma quello dell'ordinaria prescrizione decennale ex art. 2946 c.c.

D.lgs. 546/92, art. 21, co. 2; art. 2946 c.c.

Cassazione n. 7684/12; n. 6684/15; n. 4145/16; n. 5172/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 99/2017 del 09.01.2017, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

IRPEF - lavori di ristrutturazione - art. 9, co. 2 l. 448/01 - art. 1, co. 17 l. 244/07 - trasformazione organismo edilizio - è tale - originaria destinazione immobile - permanente - nuova costruzione - non è tale - oneri - deducibilità - consegue.

Ai fini della concessione dell'agevolazione prevista dal combinato disposto dell'art. 9, co. 2 l. 448/01 e art. 1, co. 17 l. 244/07, si devono intendere quali interventi di ristrutturazione edilizia quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un immobile, in tutto o in parte, diverso dal precedente.

Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica o l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Ne consegue che, nel momento in cui vengano posti in essere lavori di ristrutturazione edilizia che, tuttavia, mantengono l'originaria destinazione dell'immobile, senza che si realizzi una nuova costruzione, deve essere riconosciuta la deducibilità degli oneri.

L. 448/01, art. 9, co. 2; l. 244/07, art. 1, co. 17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 108/2017 del 09.01.2017, Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

ICI - riscossione - ruolo - formazione ed esecutività - termine - art. 12, co. 1 d.lgs. 504/92 - natura decadenziale - è tale.

In tema di imposta comunale sugli immobili, e con riferimento alle modalità di riscossione coattiva del tributo, il termine previsto dall'art. 12, co. 1 d.lgs. 504/92 (nel testo applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche introdotte dall'art. 1, co. 173, lett. c) l. 296/06) entro il quale il ruolo deve essere formato e reso esecutivo, ha natura

decadenziale.

Ciò si evince dalla locuzione “*non oltre*” contenuta nelle norme citate, nonché dallo scopo, che esso persegue, di evitare che il contribuente resti esposto all’azione del fisco per un tempo indeterminato.

D.lgs. 504/92, art. 12, co. 1; l. 296/06, art. 1, co. 173, lett. c).

Corte Costituzionale n. 464/99; Cassazione n. 9935/08.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 110/2017 del 09.01.2017, Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

ICI - agevolazione fiscale - art. 2, co. 1 d.lgs. 504/92 - requisiti - coincidenza tra possessore e conduttore del terreno - utilizzazione agro-silvo-pastorale - coltivatori diretti - imprenditori agricoli - sono necessari - art. 58, co. 2 d.lgs. 446/97 - persone giuridiche - società - sono escluse - agevolazione - non consegue.

In tema di ICI, ai fini dell’applicazione dell’aliquota fiscale, di cui all’art. 2, co. 1 d.lgs. 504/92, occorre che sussistano: (i) un requisito oggettivo, quale insito nella coincidenza tra soggetto possessore e soggetto conduttore del terreno, con attualità della utilizzazione agro-silvo-pastorale per sua destinazione a coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all’allevamento di animali; (ii) un requisito soggettivo, insito nella formulazione dell’art. 9, ossia coltivatori diretti ed imprenditori agricoli, a titolo principale, persone fisiche, iscritte negli elenchi previdenziali (art. 58, co. 2 d.lgs. 446/97).

A seguito dell’introduzione dell’art. 58, co. 2 d.lgs. 446/97, l’ambito soggettivo di godimento di agevolazioni fiscali è stato limitato alle sole persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali e soggetti all’obbligo di assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia. Ne consegue che l’agevolazione sopra riportata può essere riferita a persone giuridiche.

D.lgs. 504/92, art. 2, co. 1; d.lgs. 446/97, art. 58, co. 2.

Cassazione n. 11434/10; n. 14145/09.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 116/2017 del 09.01.2017, Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

IRES - IVA - credito d’imposta - omesso versamento - compensazione invalidità - compensazione dei crediti inesistenti - è tale - limiti previsti utilizzo dei crediti esistenti - violazione dei limiti - atto di recupero del credito - notifica - consegue - intimazione alla restituzione - consegue - sanzione - art. 13 d.lgs. 471/97 - consegue .

La fattispecie sanzionatoria dell'omesso versamento si può configurare in due distinte condotte: la prima di tipo omissivo, qualora il contribuente non provveda all'adempimento della prestazione tributaria; la seconda di tipo commissivo, laddove il contribuente non provveda all'adempimento della prestazione tributaria in forza di una compensazione invalida o per mancanza di una reciproca situazione debitoria (cd. compensazione dei crediti inesistenti) o per violazione dei limiti previsti all'utilizzo di crediti effettivamente esistenti.

Non è in alcun modo necessaria la previsione di un'autonoma fattispecie sanzionatoria per l'ipotesi di irregolare compensazione in quanto il comportamento osservato dal contribuente realizza gli estremi dell'omesso versamento del tributo dovuto.

Ne consegue che, a fronte del disconoscimento della compensazione riguardante crediti esistenti, ma esorbitanti i limiti imposti dalla legge, l'Ufficio può procedere alla notifica dell'atto di recupero del credito d'imposta, intimando al contribuente la restituzione delle somme indebitamente utilizzare in compensazione e irrogando la sanzione di cui all'art. 13 d.lgs. 471/97.

D.lgs. 471/97, art. 13.

Cassazione n. 16947/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 120/2017 del 10.01.2017, Presidente; Antonio Mancini; Estensore: Alberto Conti.

Imposta comunale sulla pubblicità - ICA - art. 2 bis, co. 6 d.l. 13/02 - art. 47, co. 1 d.P.R. 495/92 - insegna di esercizio di sole immagini - generiche - omesso riferimento alla insegna o a segni distintivi dell'impresa - applicazione del tributo - non consegue.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 bis, co. 6 d.l. 13/02 e 47, co. 1 d.P.R. 495/92, il concetto fiscale di insegna di esercizio deve considerarsi limitato non a tutte le immagini, ma solo a quelle identificative del marchio o dei simboli distintivi di un soggetto svolgente attività commerciale al fine di rappresentare la presenza della propria attività sul mercato e per indirizzare il compratore presso i propri negozi, distinguendoli da quelli dei concorrenti.

Di conseguenza l'ICA non è dovuta in caso di rappresentazione di immagini comuni (nella specie, frutta e verdura) in assenza di alcun riferimento al soggetto che esercita l'attività, indicazioni di marchi, scritte o altro che ne specificino l'inerenza, non rientrando nello spettro applicativo dell'art. 5, co. 1 d.lgs. 507/93. (Nel caso di specie, la vetrina di un supermercato raffigurante immagini e/o foto di frutta e verdura senza indicazione di marchi, scritte o altri elementi riferibili alla predetta attività, non è stata ritenuta suscettibile di applicazione dell'ICA).

D.l. 13/02, art. 2 bis, co. 6; d.P.R. 495/92, art. 47, co. 1; d.lgs. 507/93, art. 5, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 121/2017 del 10.01.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Alberto Conti.

Contenzioso tributario - ricorso - deposito - cartolina di raccomandata a/r - art. 33 Decreto Ministeriale 09.04.2001 - atto di pubblico ufficiale postale - è tale - deposito - è ritualmente avvenuto - legittimità - consegue.

La cartolina di ritorno di raccomandata a/r consegnata alla segreteria della Commissione a norma dell'art. 33, Decreto Ministeriale del 09.04.2001, priva di sottoscrizione da parte di alcuno costituisce atto proveniente da un pubblico ufficiale postale e, pertanto, è valido fino a querela di falso.

Ne consegue che il deposito del ricorso accertato tramite la produzione di tale cartolina deve ritenersi ritualmente avvenuto.

Decreto Ministeriale 09.04.2001, art. 33.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 125/2017 del 10.01.2017, Presidente; Antonio Mancini; Estensore: Alberto Conti.

IRAP - medicina di gruppo - Servizio Sanitario Nazionale - presupposto - forma associata - non è tale - autonoma organizzazione - è tale - quota di spesa - personale comune di segreteria o infermieristica - non è sufficiente - minimo indispensabile - è tale - rimborso - è dovuto.

Ai fini IRAP, l'interconnessione dei medici della "Medicina di Gruppo" non rappresenta una semplice associazione di professionisti, ma costituisce un organismo promosso dal Servizio Sanitario Nazionale per garantire una maggiore presenza dei medici convenzionati a favore dei loro assistiti in un medesimo ambiente con diverse specializzazioni e professionalità che si possono integrare per poter valutare le forme patologiche che a volte il medico di base non è in grado di diagnosticare.

Ne consegue che le relative attività produttive non costituiscono il presupposto impositivo per la forma associata del suo esercizio, ma solo per l'eventuale sussistenza di un'autonoma organizzazione cui, tuttavia, non è sufficiente l'erogazione della quota di spesa del personale di segreteria o infermieristica comune, in quanto costituisce il *minimum* indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

Cassazione n. 7291/16; difforme n. 2589/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 138/2017 del 10.01.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

Cartella di pagamento - notifica - lettera raccomandata a/r - relata di notifica - non è necessaria - sottoscrizione - avviso di ricevimento - è necessario.

Cartella di pagamento - notifica - lettera raccomandata a/r - relata di notifica - non è necessaria - sottoscrizione - avviso di ricevimento - rifiuto - onere della prova - operatore postale - incaricato di pubblico servizio - è tale.

Cartella di pagamento - notificazione - irreperibilità relativa - modalità di notifica - esplicitazione da parte dell'ente - è necessaria - semplice annotazione da parte dell'incaricato alla consegna - non è sufficiente.

L'esattore può scegliere la forma di notificazione dell'atto della riscossione e, nel caso di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, la notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata.

Se il destinatario rifiuta la sottoscrizione, la prova della consegna è fornita dall'operatore postale, quale incaricato di pubblico servizio. In caso di impossibilità di consegna per assenza, il destinatario e le altre persone possono legittimamente ritirare l'atto presso l'ufficio postale di distribuzione, entro i termini di giacenza (30 giorni).

In ipotesi di irreperibilità relativa, le modalità di notifica devono essere rigorosamente osservate e menzionate nell'avviso di ricevimento, in quanto, dalla sola annotazione riportata dall'agente postale non è possibile ricavare l'avvenuto puntuale espletamento di tutte le prescritte formalità e la notifica non può ritenersi correttamente effettuata.

Cassazione n. 19071716; n. 4567/15; n. 6395/14; n. 16949/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 143/2017 del 10.01.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

ICI - agevolazioni - abitazione principale - art. 15 d.P.R. 917/86 - residenza anagrafica - non è sufficiente - prova oggettiva - effettività - è necessaria - onere della prova - incombe al contribuente.

Ai fini della corretta applicazione dell'ICI, il concetto di abitazione principale, di cui all'art. 15 d.P.R. 917/86, presuppone la presenza di elementi oggettivi tali da attestare che la persona effettivamente viva in una determinata abitazione, e vi trascorra la maggior parte del proprio tempo.

Il soggetto interessato deve fornire una prova oggettiva in tal senso (tramite, ad esempio, l'intestazione di utenze come luce, gas, telefono, acqua, oltre che un effettivo consumo ragionevole per chi dovesse abitare quell'immobile realmente), a ciò non bastando la mera residenza anagrafica.

D.P.R. 917/86, art. 15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 170/2017 del 11.01.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Carlandrea Cremonini.

IRAP - parrucchiere-truccatore - natura strettamente personale - è tale - autonoma organizzazione - non sussiste - rimborso - è dovuto.

Non è soggetto ad IRAP il contribuente che svolge l'attività professionale di parrucchiere-truccatore, in quanto necessariamente un'attività strettamente personale, svolta autonomamente e in assenza di qualsiasi organizzazione. La natura dell'attività, infatti, esclude che la stessa possa essere direttamente o indirettamente svolta da un altro soggetto o da un semplice collaboratore.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 177/2017 del 12.01.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Bernardo Massari.

ICI - atto impositivo - atti richiamati - obbligo di allegazione - atti normativi del Comune - non sussiste - motivazione *per relationem* - non è consentita - art. 7 l. 212/00 - perizia ufficio tecnico - allegazione - è necessaria - omissione - avviso di accertamento - nullità - consegue.

Sebbene in tema di ICI viga l'obbligo di allegazione all'atto impositivo (o di riproduzione al suo interno) di ogni altro atto dal primo richiamato, così come previsto dall'art. 7 l. 212/00, tale onere non rileva per le delibere dei Comuni, la cui allegazione è superflua. Diversamente, qualora la motivazione dell'avviso di accertamento (come nel caso di specie) si risolva in un rinvio ad una perizia dell'Ufficio tecnico della quale vengono riportati gli elementi essenziali e, cioè, l'individuazione catastale ed urbanistica del bene seguita dall'applicazione del valore assunto con delibera del Comune, tale perizia deve necessariamente essere allegata a pena di nullità dell'avviso medesimo.

L. 212/00, art. 7.

Cassazione n.13105/15; n. 22003/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 224/2017 del 16.01.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Bernardo Massari.

ICI - pertinenze - art. 2, co. 1, lett. a) d.lgs. 504/92 - concetto civilistico - 817 c.c. - stato dei luoghi - modificazione - oggettiva e funzionale - è necessaria - destinazione - non è sufficiente - concessione servitù - non è sufficiente - tributo - è dovuto.

ICI - pertinenza - art. 2, co. 1, lett. a) d.lgs. 504/92 - criterio oggettivo - destinazione effettiva e concreta - servizio ad immobile principale - è necessario - criterio

soggettivo - vincolo accessorietà durevole - è necessario - graffatura catastale - mero rilievo formale - è tale - necessità - non sussiste - onere della prova - incombe al contribuente.

L'art. 2, co. 1, lett. a) d.lgs. 504/92, nel disporre che, ai fini ICI, si deve considerare parte integrante del fabbricato anche l'area che ne costituisce pertinenza, si fonda sul concetto civilistico di pertinenza di cui all'art. 817 c.c.

Per escludere l'autonoma assoggettabilità all'imposta deve essere dimostrato ed accertato, sulla base di elementi concreti e fattuali, che il bene venga effettivamente posto dal proprietario a servizio o ornamento del fabbricato principale e che non sia suscettibile di una diversa destinazione, senza radicale trasformazione.

Più precisamente, con riferimento alle aree edificabili, perché un'area perda il plusvalore costituito dall'edificabilità, deve sussistere un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi lo *ius aedificandi* e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale rimovibile *ad libitum*. La mera destinazione a giardino, o la concessione di servitù, operate dal proprietario di un fabbricato, non sono sufficienti a qualificare come pertinenza l'area edificabile limitrofa.

L'art. 2 fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza su un criterio oggettivo e fattuale, ossia sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra in applicazione dell'art. 817 c.c., e su uno soggettivo, consistente nella volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà durevole, senza che rilevi l'intervenuta cd. "graffatura catastale", che ha esclusivo rilievo formale, sicché, anche in tali ipotesi, permane a carico del contribuente l'onere di provare la ricorrenza in concreto dei predetti presupposti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 225/2017 del 16.01.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Bernardo Massari.

IRPEF - IVA - avviso di accertamento - operazioni inesistenti - fatture - detrazione - non è lecita - onere della prova - incombe all'Ufficio - presunzioni semplici - sono consentite - gravità, precisione e concordanza - sono necessari - prova contraria - diritto del contribuente - è tale.

Contenzioso tributario - giudicato penale - limitazioni probatorie - art. 7 d.lgs. 546/92 - sussistono - efficacia vincolante - art. 654 c.p.p. - applicabilità - non consegue - prova presuntiva - è tale.

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile. Non è sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili.

Incombe in capo all'Ufficio che contesti la cd. "frode carosello", provare, anche tramite presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (la natura di cartiera, l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni.

Nel contenzioso tributario, non opera automaticamente l'efficacia vincolante del giudicato penale ex art. 654 c.p.p., vigendo le limitazioni probatorie di cui all'art. 7 d.lgs. 546/92, e potendo ivi valere anche le presunzioni, inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Una sentenza di proscioglimento può costituire una prova presuntiva laddove il giudice tributario compia un'autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale, senza recepirne acriticamente le conclusioni assolutorie.

D.lgs. 546/92, art. 7; art. 654 c.p.p.

Cassazione n. 428/15; n. 23550/14; n. 17818/16; n. 4324/13; n. 151909/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 234/2017 del 16.01.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Maurizio Truffelli.

IRPEF - accertamento sintetico - indice di capacità contributiva - possesso di cavalli - non è sufficiente - cavalli da corsa - cavalli da passeggio - diversità a fini redditometrici - sussiste.

In tema di IRPEF, costituisce indice di particolare capacità contributiva non il generico possesso di cavalli, ma solo ed esclusivamente di quelli da equitazione o da corsa. Ai sensi dell'art. 53 del Regolamento delle corse al trotto si considerano come non qualificati a partecipare a corse, i cavalli maschi e castroni di età superiore ai dieci anni e le femmine di età superiore ai sette anni. Ai fini dell'applicazione del redditometro, i cavalli da passeggio, che rientrano in tale categoria, non rilevano.

Regolamento delle corse al trotto, art. 53.

Cassazione n. 21335/15; n. 25387/07.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 249/2017 del 17.01.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

IRPEF - avviso di accertamento - attività di meretricio - obbligazione naturale - art. 2035 c.c. - è tale - reddito percepito - reddito diverso - art. 6, co. 1, lett. f) d.P.R. 917/86 - è tale - tributo - è dovuto.

L'attività di meretricio, priva di profili di illiceità, è tollerata dall'ordinamento giuridico civile che comprende la prestazione sessuale dietro corrispettivo nella categoria dell'obbligazione naturale, la quale attribuisce all'esercente la prostituzione il diritto di ritenere legittimamente le somme ricevute in pagamento della prestazione ex art. 2035 c.c.

In ottemperanza a quanto statuito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (C-268/99), la prostituzione costituisce una prestazione di servizi retribuita la quale rientra nella nozione di attività economiche e, di conseguenza, sia essa abituale od occasionale, genera reddito imponibile ai fini IRPEF, trattandosi di proventi rientranti nella categoria residuale dei redditi diversi di cui all'art. 6, co. 1, lett. f) d.P.R. 917/86.

Art. 2035 c.c.

Cassazione n. 15596/16, 22413/16; CGUE C-268/99.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 262/2017 del 17.01.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

IRPEF - avviso di accertamento - locazione intero immobile - uso del tetto - è consentito - installazione di un'antenna telefonica - obbligazione di permettere - prestazione di servizi - non sussiste - contratto di locazione - è tale.

Il contratto con il quale il proprietario di un immobile lo concede interamente in godimento ad un terzo verso corrispettivo consentendogli anche l'uso di parte del tetto per installarvi un'antenna di telefonia mobile, rientra nello schema tipico della locazione, soggetta alla disciplina degli artt. 27 e ss. l. 382/78, tenuto conto della natura imprenditoriale commerciale dell'attività svolta dalla società conduttrice.

Ne consegue che in tale ipotesi non può ritenersi configurabile in aggiunta un'obbligazione di permettere costituente una prestazione di servizi.

L. 382/78, artt. 27 e ss.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 263/2017 del 18.01.2017, Presidente; Daniela Gobbi; Estensore: Alberto Salzano.

Irrogazione sanzioni - concorso di persone - art. 9 d.lgs. 472/97 - sanzioni amministrative - persone giuridiche - art. 7, co. 1 d.lgs. 269/03 - compatibilità - non sussiste - sanzione - persona fisica - amministratore o rappresentante della società - irrogazione - non consegue.

Irrogazione sanzioni - accertamento per adesione - verifica giudiziale - è preclusa - sanzioni - art. 9 d.lgs. 472/97 - presupposto - non sussiste - irrogazione - non consegue.

Non è compatibile l'applicazione dell'art. 9 d.lgs. 472/97 su concorso di persone nella violazione di norme tributarie con l'art. 7, co. 1 d.lgs. 269/03, secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di quest'ultima. Ciò in quanto il primo richiamo si riferisce al concorso di persone fisiche, e quindi esso non può applicarsi né qualora la violazione sia stata commessa da società dotata di personalità giuridica né, tantomeno, quando il concorrente abbia (come nel caso di specie) la qualità di amministratore o rappresentante della stessa.

Ne consegue che la sanzione per concorso non può essere posta a carico della persona fisica, rappresentante o amministratore della società, avente le medesime qualità dell'ente autore della violazione.

Con l'istanza di accertamento per adesione il contribuente non presta acquiescenza rispetto alla pretesa fiscale, sicché gli viene consentito, in caso di mancato accordo con l'Ufficio, di contestarla successivamente.

Il risultato dell'adesione non potrà mai avere la valenza della sentenza emessa all'esito di un processo, né potrà essere ipotizzata una sua analogia, quanto agli effetti, ad una sentenza di patteggiamento in sede penale. Poiché l'accertamento con adesione, stante la sua intangibilità, preclude la possibilità di verificare giudizialmente, anche a posteriori l'effettiva sussistenza della violazione contestata, viene meno il presupposto per l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 9 d.lgs. 472/97 sia che lo si voglia ritenere applicabile o meno in quanto compatibile con il disposto dell'art. 7 d.lgs. 269/03.

D.lgs. 472/97, art. 9; d.lgs. 269/03, art. 7, co. 1.

Cassazione n. 12006/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 265/2017 del 18.01.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Alberto Salzano.

IVA - IRAP - avviso di accertamento - scelte imprenditoriali - adeguamento tecnologico - aggiornamento tecnico - legittimità della scelta - aumento di beni strumentali - consegue - autonomia dell'impresa - è tale - sindacato dell'Ufficio - non è ammesso.

L'Ufficio non può sindacare le scelte imprenditoriali della società che, nel tentativo di arginare la crisi, investe nell'adeguamento tecnologico e nell'aggiornamento tecnico un ammontare ingente di risorse, con conseguente aumento di beni strumentali: l'autonomia dell'impresa non incontra fiscalmente altro limite che quello dell'abuso del diritto.

Cassazione n. 4345/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 267/2017 del 18.01.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

Tributi locali - consorzio di bonifica - perimetro di contribuenza - benefici - art. 2687 c.c. - applicabilità - non consegue - inversione onere della prova - è tale.

Contributi di bonifica - contestazione legittimità - piano di classificazione e riparto - non sussiste - prova inefficacia fatti costitutivi della pretesa - estinzione - modificazione - diritto di credito del consorzio - incombe al contribuente.

L'adozione del cd. "perimetro di contribuenza" esonera il Consorzio dall'onere della prova della sussistenza dei concreti benefici derivati a ciascun fondo dalle opere di bonifica, riversandosi sul contribuente la prova della inefficacia dei fatti costitutivi della pretesa, ovvero la estinzione o modificazione del diritto di credito vantato dal Consorzio.

La presunzione di persistenza del diritto del Consorzio, avente titolo nel provvedimento di perimetrazione, è circoscritta all'ipotesi in cui il consorziato non contesti specificamente la legittimità del Piano di classificazione e riparto o l'inesattezza del suo contenuto: in tal caso, infatti, venendo meno il presupposto che determina la presunzione di legittimità della pretesa contributiva, cessa di conseguenza anche la giustificazione dell'inversione dell'onere probatorio che fa gravare sul consorziato la prova della difformità della pretesa rispetto all'"*an*" o al "*quantum*" dovuto in base ai criteri stabiliti dagli atti amministrativi presupposti. Ne consegue che nell'ipotesi in questione ritorna in vigore la ordinaria disciplina codicistica ex art. 2697 c.c., secondo cui colui che intende far valere un diritto è tenuto a fornire la prova dei fatti costitutivi della pretesa.

Art. 2697 c.c.

Cassazione n. 19509/04; n. 4605/09; n. 26009/08; n. 17066/10; n. 11722/10; n. 26010/08; n. 26012/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 275/2017 del 19.01.2017, Presidente: Bruno Gilotta; Estensore: Alberto Salzano.

IRES - IRAP - IVA - acquisti intracomunitari - regime del margine - margine di utile - art. 36 d.l. 41/95 - sussistenza dei presupposti - onere della prova - regolarità dell'operazione - esigibilità del controllo - incombe al contribuente - omissione - inapplicabilità - consegue.

Il cd. "regime del margine" di utile, di cui all'art. 36 d.l. 41/95 (convertito in l. 85/95), rappresenta un regime speciale, derogatorio anche dell'ordinaria disciplina fiscale degli acquisti intracomunitari.

Esso impone al contribuente di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che ne giustificano l'applicazione, e di verificare preventivamente la regolarità sostanziale dell'operazione nei limiti imposti dal dovere di agire con la diligenza richiesta in base alle concrete circostanze, anche in relazione alla sua qualità professionale di operatore commerciale del settore, ed alla stregua dei documenti negoziali in suo possesso,

conformemente al principio di vicinanza al fatto oggetto di prova ed al sistema di diritto euro-unitario.

Ne consegue che l'assenza o il difetto di siffatta prova comporta l'inapplicabilità del regime impositivo in esame.

D.l. 41/95, art. 36; l. 85/95.

Cassazione n. 26852/14; n. 658/14; n. 15219/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 278/2017 del 18.01.2017, Presidente: Bruno Gilotta; Estensore: Sandro Labanti.

Tassa per l'occupazione di suolo pubblico comunale - TOSAP - Demanio marittimo - avviso di accertamento - delfinario - spettacoli viaggianti - artt. 2 e 11 L. 337/68 - è tale - esenzione - canone ridotto dell'80% - artt. 38, co. 1 e 45, n. 5 d.lgs. 507/93 - è dovuta.

In tema di tassa sulle occupazioni di suolo pubblico comunale, un cd. "delfinario", ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 11 L. 337/68 e artt. 38, co. 1 e 45, n. 5 d.lgs. 507/93, rientra nelle attività qualificate come cd. "spettacoli viaggianti", in cui sono ricomprese le attività spettacolari, gli intrattenimenti e le attrazioni allestite a mezzo di attrezzature mobili, all'aperto o al chiuso, ovvero i parchi permanenti, anche se in maniera stabile.

Assunto che sono soggette alla tassa le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate, anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province, beneficiano del canone ridotto dell'80% le occupazioni realizzate con installazioni di attrazioni giochi e divertimenti dello spettacolo viaggiante.

L. 3378/68, artt. 2 e 11; d.lgs. 507/93, artt. 38, co. 1 e 45, n. 5.

Cassazione n. 18544/03; 1380/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 279/2017 del 19.01.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

IRAP - rimborso - decadenza - termini brevi - attività di accertamento - credito dell'Amministrazione - sono tali - termine decennale - contestazione - debito dell'Amministrazione - è tale.

IRAP - base imponibile - art. 11, co. 3 d.lgs. 446/97 - contributi - non imponibilità - condizione - correlazione a componenti negativi non ammessi in deduzione - attestazione dell'imprenditore - non rileva.

In tema di rimborso di imposte, i termini di decadenza brevi si applicano solo all'attività di accertamento di un credito dell'Amministrazione e non qualora l'Amministrazione contesti la sussistenza di un suo debito.

Decorso il termine per l'accertamento, all'Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui ciò le permette di evitare un esborso e non, invece, qualora comporterebbe l'affermazione di un credito dell'Amministrazione stessa.

L'art. 11, co. 3 d.lgs. 446/97, nel prevedere che i contributi erogati a norma di legge non concorrano alla determinazione della base imponibile IRAP nel caso in cui siano correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, esclude l'imponibilità soltanto in presenza di una specifica previsione, nella legge istitutiva, della correlazione tra il contributo ed un componente negativo indeducibile. Ne consegue che l'assenza della specifica indicazione normativa non può essere surrogata dalla mera affermazione dell'imprenditore di avere utilizzato il contributo per coprire spese non deducibili. (Nella fattispecie, le norme di riferimento in tema di contributi FUS destinati alle fondazioni lirico-sinfoniche, si limitano alla loro quantificazione in ragione di diverse destinazioni, tra cui quella del costo del personale, senza prevedere alcun vincolo di destinazione.)

D.lgs. 446/97, art. 11, co. 3.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 280/2017 del 19.01.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Contenzioso tributario - ricorso - integrale produzione della cartella - omissione - inammissibilità - non consegue - conoscenza dell'atto - limitata - atti delle parti - ricostruzione del contenuto - non è consentito.

Contenzioso tributario - accertamento - liquidazione dei tributi - art. 6, co. 5 l. 212/00 - dichiarazione - incertezze - sussistono - chiarimenti - invito al contribuente - via posta o via telematica - è necessario.

IRPEF - accertamento automatico - art. 36 bis d.P.R. 600/73 - comunicazione dell'esito della liquidazione - incombe all'Ufficio - non è sempre dovuta - discrepanza tra accertato e dichiarato - è tale - comunicazione - consegue.

La mancata produzione della cartella impugnata non è causa di inammissibilità del ricorso ma comporta l'impossibilità di procedere all'esame diretto dell'atto da parte della Commissione adita, che costituisce condizione indispensabile per la formulazione del giudizio. Il ricorso deve pertanto essere respinto poiché, l'esame diretto dell'atto non può essere surrogato da un'ipotetica ricostruzione del suo contenuto operata sulla base degli apprezzamenti e considerazioni svolte dalle parti nei rispettivi atti.

L'art. 6, co. 5 l. 212/00 stabilisce che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo posta o in via telematica, a fornire i chiarimenti necessari. Tuttavia, tale invito non è necessario nel momento in cui non vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione .

L'art. 36 bis d.P.R. 600/73 che disciplina la liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni del contribuente, non prevede l'obbligo, in capo all'ufficio, di comunicare sempre l'esito della liquidazione, ma solo qualora dai controlli automatici eseguiti emerga un risultato diverso rispetto a quanto dichiarato.

L. 212/00, art. 6, co. 5; d.P.R. 600/73, art. 36 bis.

Cassazione n. 22035/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 282/2017 del 19.01.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Imposta ipotecaria - imposta catastale - criteri di valutazione - art. 51 d.P.R. 131/86 - utilizzabilità da parte dell'Ufficio - sussiste - dati forniti dal Comune in tema di ICI - utilizzabilità - non è dovuta - elementi convincenti - sono necessari - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'Ufficio è legittimato ad utilizzare i criteri di valutazione di cui all'art. 51 d.P.R. 131/86 e non è vincolato ai dati forniti dai Comuni ai fini dell'imposta ICI: tuttavia, per discostarsene deve fornire elementi convincenti e non meramente presuntivi, astratti e teorici.

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

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 286/2017 del 20.01.2017, Presidente ed Estensore: Federico Cocchi.

IRPEF - IVA - attività di difesa penale - professione del contribuente - ineranza - non sussiste - costi - reddito professionale - componenti negative - non sono tali - deducibilità - non consegue.

Qualora l'attività di difesa in un processo penale non risulti fisiologica alla professione del contribuente (nella specie, dottore commercialista o amministratore di società), i costi sostenuti per siffatte difese non possono essere inseriti tra le componenti negative del reddito professionale risultando assente il requisito dell'ineranza.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 292/2017 del 19.01.2017, Presidente: Maria Pia Parisi; Estensore: Carlandrea Cremonini.

IRES - deduzione di costi - merci perdute - d.P.R. 441/97 -impiego nella produzione - perdita - distruzione - consegna a terzi per lavorazione, deposito o comodato - onere della prova - incombe al contribuente - attestazione documentale - dichiarazione sostitutiva di notorietà - trasmissione - Pubblica amministrazione - termine - trenta giorni - è necessaria - Guardia di Finanza - termine - cinque giorni - è necessaria - omissione - accertamento - attività non dichiarate - è legittimo.

La deducibilità di un costo sostenuto dal contribuente per l'acquisto di una merce poi andata distrutta, ai sensi del d.P.R. 441/97, è consentita solo previa dimostrazione del contribuente che i beni rinvenuti siano stati impiegati nella produzione, perduti o distrutti ovvero consegnati a terzi in lavorazione, deposito o comodato o ad altro titolo non traslativo di proprietà. Occorre, altresì che la perdita, che può essere dovuta anche ad eventi fortuiti, accidentali e non imputabili alla volontà del contribuente, venga attestata da documentazione o dichiarazione sostitutiva di notorietà trasmessa entro trenta giorni dall'evento ad un organo della Pubblica amministrazione ovvero nel più breve termine di cinque giorni alla Guardia di Finanza.

Diversamente, ne consegue, non solo la piena efficacia della presunzione, ma la legittimità dell'accertamento delle attività non dichiarate che si fondi sulle stesse.

D.P.R. 441/97.

Cassazione n. 16756/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 296/2017 del 19.01.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Carlandrea Cremonini.

ICI - immobile - inagibilità - ordinanza sindacale - sussiste - inutilizzabilità - è tale - riduzione dell'imposta - cinquanta per cento - art. 8, co. 1 d.lgs. 504/92 - consegue - richiesta del contribuente - non è necessaria - buona fede e collaborazione - principio - si applica.

Laddove l'immobile sia in condizioni di inagibilità totale, tanto che dell'immobile stesso non sia possibile fare alcun utilizzo, l'ICI dovuta dal proprietario deve essere ridotta, ex art. 8, co. 1 d.lgs. 504/92, nella misura del 50% anche in assenza di richiesta da parte del contribuente. In virtù del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, quest'ultimo non deve di certo fornire la prova di fatti già documentalmente noti al comune, come, nel caso di specie, l'ordinanza sindacale di inagibilità.

D.lgs. 504/92, art. 8, co. 1.

Cassazione n. 18453/16; n. 12015/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 300/2017 del 23.01.2017, Presidente: Giorgio Mariano; Estensore: Sandro Labanti.

ICI - area edificabile - vincolo - pubblica utilità - sussiste - edificabilità - non sussiste - valore venale - non sussiste.

In tema di ICI, l'area che, seppur potenzialmente edificabile, sia vincolata con un provvedimento amministrativo ad un'opera di pubblica utilità (quale, nel caso di specie, linea ferroviaria ad alta velocità), non può nei fatti vedersi riconosciuto un valore venale, ossia un valore scaturente da una libera contrattazione di compravendita. Il suo stato di fatto e diritto fa venire meno, infatti, la possibilità di trovare un compratore disponibile all'acquisto.

Cassazione n. 11654/15; CTR Bologna n. 58/15/09; CTR Bologna n. 59/15/09; CTR Bologna n. 60/15/09.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 345/2017 del 24.01.2017, Presidente: Ornella D'Orazi; Estensore: Massimo D'Amato.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - agevolazioni - formazione e arrotondamento - piccola proprietà contadina - l. 604/54 - certificato - qualità di coltivatore - ispettorato provinciale dell'agricoltura - non sussiste - fatto proprio - non è tale - fatto dovuto all'ispettorato - è tale - estinzione dell'obbligazione - impossibilità - art. 1256 c.c. - non è tale - elemento soggettivo - onere della prova - incombe al contribuente - prova documentale - è ammessa.

In tema di agevolazioni tributarie a favore della formazione e dell'arrotondamento della piccola proprietà contadina, di cui alla l. 604/54, qualora il contribuente non sia in grado di produrre il certificato dell'ispettorato provinciale dell'agricoltura attestante la propria qualità di coltivatore che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra (né quindi di rispettare i termini decadenziali, con relativa produzione documentale, previsti dall'art. 3 della legge sopra richiamata), non per fatto proprio, ma per fatto dovuto all'ispettorato non si verifica il venire meno dell'agevolazione per impossibilità ex art. 1256 c.c.

In tal caso sussiste il diritto del contribuente a dare la prova del presupposto soggettivo dell'agevolazione. Peraltro, poiché il riconoscimento del diritto al fornire tale prova determina di per sé la mancata maturazione della decadenza che non derivi da inadempienza del privato, è ammissibile la produzione documentale, nel corso del giudizio davanti alle Commissioni tributarie, anche oltre il termine annuale. Ne consegue che non è, dunque, necessaria una illiceità del comportamento dell'organo (ora regionale) preposto all'agricoltura, essendo sufficiente la denuncia di illegittimità del diniego della qualità richiesta, atto che, avendo ad oggetto la verifica di dati obiettivi senza alcun margine di valutazione discrezionale, non è certamento idoneo ad incidere sulla posizione di diritto soggettivo del contribuente.

L. 604/54; art. 1256 c.c.

Cassazione n. 13145/01; n. 8057/91; n. 2936/98; n. 125/98; n. 12903/98; 8296/94.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 356/2017 del 19.01.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Carlandrea Cremonini.

IRAP - libero professionista - autonoma organizzazione - amministratore di società - prestazione esclusiva - non rileva.

Lo svolgimento dell'attività del libero professionista in favore di un unico soggetto non ha alcun particolare significato sotto il profilo dell'organizzazione autonoma di cui lo stesso contribuente avrebbe potuto avvalersi. (Nel caso di specie, il libero professionista era stato, per un breve periodo, amministratore di una società nei confronti della quale, per un periodo più lungo, aveva svolto esclusivamente la propria libera professione).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 357/2017 del 24.01.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Alberto Zioldi.

Canone di abbonamento al servizio radiotelevisivo - prestazione periodica - è tale - *causa debendi* - continuativa - è tale - prescrizione decennale - art. 2946 c.c. - non consegue - prescrizione quinquennale - art. 2948, n. 4 c.c. - consegue.

Il canone di abbonamento al servizio radiotelevisivo, considerato quale prestazione periodica rapportata all'anno, connotato da una *causa debendi* di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo in relazione alla quale l'utente è tenuto ad un'erogazione periodica, dipende dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione dall'ente impositore o dal beneficio dello stesso concesso.

Al pari di TARSU, TASI e contributi di bonifica, il canone deve ritenersi soggetto al termine di prescrizione quinquennale, di cui all'art. 2948, n. 4 c.c. e non all'ordinario decennale.

Art. 2948, n. 4 c.c.; art. 2946 c.c.

Cassazione n. 4283/10; n. 26013/14; n. 4283/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 363/2017 del 24.01.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Alberto Zioldi.

IRPEF - attività professionale - contributi integrativi - C.P.A. - art. 10 l. 6/81 - costi soggettivi - non sono tali - incombono in capo al cliente - deducibilità - non è ammessa - recupero - è legittimo.

È legittimo il recupero dei contributi integrativi che, ai sensi dell'art. 10 l. 6/81, nella formulazione allora vigente (prima del 1990), erano posti nella misura del 2% dal professionista a carico della clientela: questi, infatti, non costituivano un costo per il contribuente, sicché deve escludersene la deducibilità, diversamente da quanto accade per i contributi soggettivi (ex art. 9 l. cit).

L. 6/81, art. 9, art. 10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 365/2017 del 24.01.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Alberto Zioldi.

IVA - procedura automatizzata di controllo - art. 54 *bis* d.P.R. 633/72 - errore materiale o di calcolo - è rettificabile - detrazione d'imposta - procedura automatizzata - non è applicabile - avviso di accertamento - è necessario - insussistenza - illegittimità della cartella di pagamento - consegue.

L'art. 54 *bis* d.P.R. 633/72 deve essere interpretato nel senso che il ricorso alla procedura automatizzata può essere consentito soltanto nel caso di errori materiali o di calcolo: non quando è in questione il diritto del contribuente di portare in detrazione l'imposta. La detrazione di un'eccedenza IVA maturata in un'annualità per la quale non sia stata presentata la dichiarazione IVA annuale non costituisce, un errore materiale, ma l'esercizio di un diritto del contribuente. L'Ufficio, pertanto, nel contestare la pretesa del contribuente di esercitare il diritto alla detrazione, non può ricorrere alla procedura di cui all'art. 54 *bis* d.P.R. 633/72 concernente esclusivamente la correzione degli errori materiali, ma deve emettere un avviso di accertamento. Ne consegue l'illegittimità della cartella esattoriale emessa in assenza del prodromico avviso di accertamento.

D.P.R. 633/72, art. 54 bis.

Cassazione n. 25521/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 383/2017 del 23.01.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Rocco Criscuolo.

Contenzioso tributario - chiamata in causa del terzo - litisconsorzio necessario - non sussiste - fissazione nuova udienza - discrezionalità del giudice - è tale - diritto al contraddittorio - non sussiste - partecipazione attiva del contribuente - è necessaria.

Il contribuente non può lamentare la sussistenza di un vizio di costituzione del rapporto processuale (non corretta costituzione del contraddittorio), stante la discrezionalità riconosciuta in capo al giudice tributario in relazione alla fissazione di una nuova udienza per consentire la citazione del terzo, chiesta tempestivamente dal convenuto, al di fuori delle ipotesi di litisconsorzio necessario.

In particolare, ciò trova conferma qualora lo stesso avrebbe potuto fornire la prova ritenuta necessaria (nella specie, procedura ex art. 36 *bis* d.P.R. 600/73) facendosi parte diligente e richiedendola all'ente creditore non intervenuto. (Nel caso di specie, il giudice adito non aveva ritenuto di accogliere la richiesta di fissazione di nuova udienza per la chiamata in giudizio dell'ente creditore. Il contribuente appellante avrebbe, peraltro, ben potuto attivarsi e richiedere allo stesso ente la prova dell'avvenuta notifica dell'avviso bonario che avrebbe dovuto precedere l'iscrizione a ruolo.)

D.P.R. 600/73, art. 36 bis.

Cassazione n. 1112/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 388/2017 del 23.01.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Rocco Criscuolo.

IRES - credito d'imposta - dichiarazione - errori od omissioni - dichiarazione integrativa - termini - art. 43 d.P.R. 600/73 - finalità - evitare un danno alla Pubblica Amministrazione - art. 2, co. 8 d.P.R. 322/98 - non è tale - evitare danno al contribuente - termine - presentazione dichiarazione - periodo d'imposta successivo - compensazione - consegue - richiesta di rimborso - presentazione - entro quarantotto mesi - è necessaria.

In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 d.P.R. 600/73 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, co. 8, d.P.R. 322/98). Se invece è intesa, ai sensi del successivo co. 8 *bis*, al fine di emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. In ogni caso il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento e opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

D.P.R. 600/73, art. 43; d.P.R. 322/98, art. 2, co. 8 e 8 bis.

Cassazione n. 13378/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 432/2017 del 31.01.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Imposta di registro - abuso del diritto - art. 10 bis l. 212/00 - assenza di causa economica - è necessaria - art. 20 d.P.R. 131/86 - norma antielusiva - non è tale.

L'art. 10 *bis* l. 212/00 nel disciplinare l'istituto dell'abuso del diritto, presuppone l'assenza di causa economica: tale requisito non è contenuto nell'art. 20 d.P.R. 131/86, sicchè la stessa norma non può essere considerata quale disposizione predisposta al recupero di imposte eluse.

Quest'ultima, semplicemente, impone ai fini della determinazione dell'imposta di registro di qualificare l'atto o il collegamento negoziale in ragione della loro intrinseca natura: in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale, che, per esempio, può avvenire (come nel caso di specie) con il conferimento di beni in una società e la cessione di quote della stessa che se collegati potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare gli effetti oggettivamente prodottisi.

D.P.R. 131/86, art. 20; l. 212/00, art. 10 bis.

Cassazione n. 9582/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 444/2017 del 31.01.2017, Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

IRAP - autonoma organizzazione - spesa ingente - acquisto di beni o servizi indispensabili - indice di autonoma organizzazione - non è tale - fattore produttivo di reddito distinto dall'attività - non è tale - tributo - non è dovuto.

In tema di IRAP, una spesa ingente sostenuta per l'acquisto di beni o servizi indispensabili (nella specie, computer, stampanti, utenze telefoniche, canoni di locazione) per l'esercizio della professione (nella specie, avvocato) può essere inidonea a significare l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, tutte le volte in cui il capitale a tale fine investito non valga a rappresentare fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista, ma risulti ad essa asservito ai fini dell'acquisto di attrezzatura connaturata e indispensabile all'esercizio dell'attività medesima.

Come tale esso è inidoneo ad assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dalla stessa attività intellettuale del lavoratore autonomo.

Cassazione n. 573/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 450/2017 del 31.01.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Riccardo Rosetti.

IRAP - venditore ambulante - pelletterie ed affini - collaboratore familiare - autonoma organizzazione - art. 2 d.lgs. 446/97 - è tale - tributo - è dovuto.

L'attività di venditore ambulante, nel settore di pelletterie ed affini, non risulta di per sè esclusa dall'applicazione dell'IRAP qualora il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione e non, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse.

Fanno inoltre propendere per la debenza del tributo l'impiego di beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività o l'utilizzazione in modo non occasionale di lavoro, ivi incluso - come nel caso di specie - quello di collaboratore familiare retribuito.

D.lgs. 446/97, art. 2.

Cassazione n. 9/07; n. 1537/14; n. 17533/09; Corte Costituzionale n. 156/01.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 451/2017 del 31.01.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

IVA - associazioni sportive dilettantistiche - prestazioni di pubblicità - spese di sponsorizzazione - differenze - errore del contribuente - oggettiva incertezza - sussiste - applicazione delle sanzioni - art. 8 d.lgs. 546/92 - non consegue.

Stante l'oggettiva difficoltà nel distinguere spese di pubblicità e di rappresentanza quando i rapporti sono intrattenuti con associazioni sportive dilettantistiche, trova applicazione a favore del contribuente l'art. 8 d.lgs. 546/92 da cui consegue la non debenza delle sanzioni amministrative qualora le particolari situazioni del caso concreto lo richiedano.

D.lgs. 546/92, art. 8.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 453/2017 del 31.01.2017, Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

Imposta di registro - contratto preliminare improprio - compravendita di quote societarie - registrazione in caso d'uso - è tale - contratto definitivo - mancata stipula - acconto - tassazione - applicazione in misura fissa consegue.

Ai fini dell'imposta di registro, qualora le parti stipulino un contratto preliminare improprio non autenticato, avente ad oggetto la promessa di compravendita di quote societarie - da registrarsi solo in caso d'uso - senza che, in un secondo momento, vi faccia seguito la stipula del contratto definitivo, la somma pecuniaria versata a titolo di acconto non va tassata in misura proporzionale, ma in misura fissa e, se già tassata, dovrà essere restituita dall'erario quanto versato.

Ai sensi dell'art. 2 Tariffa allegata d.P.R. 131/86, le scritture private non autenticate, aventi ad oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società, sono da registrare solo in caso d'uso: tuttavia, nel momento in cui l'atto in termine fisso venga "scoperto" o "rinvenuto", lo stesso deve rientrare per il principio generale dell'enunciazione degli atti non registrati di cui all'art. 22, tra i casi previsti dalla Tariffa allegata al d.P.R. 131/86.

D.P.R. 131/86, art. 22; art. 2 Tariffa allegata.

Cassazione n. 14028/07

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 463/2017 del 31.01.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Carmen Giovanna Giraldi.

ICI - riduzione - regolamento comunale - autocertificazione del contribuente - è necessaria - condizione oggettiva - è tale - motivazioni del contribuente per il ritardo nel deposito - non rilevano - omessa presentazione - aliquota agevolata - non è concessa.

In tema di riduzione dell'ICI, le prescrizioni di un regolamento comunale non hanno natura meramente formale. La previsione di un termine decadenziale per la presentazione dell'autocertificazione richiesta (entro la scadenza del versamento a saldo dell'anno di competenza) costituisce presupposto essenziale per l'accesso alla riduzione delle aliquote, consentendo all'Amministrazione la possibilità di verificare tempestivamente la sussistenza dei presupposti per il beneficio fiscale e di evitare così autoliquidazioni unilaterali sganciate da un formale impegno assunto mediante l'autocertificazione. Stante la natura di condizione oggettiva, non può attribuirsi alcun rilievo alle intime motivazioni di mancata presentazione, quali dimenticanza colposa ovvero deliberata volontà di elusione delle prescrizioni.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 474/2017 del 27.01.2017, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

IRPEF - agevolazione - l. 449/97, art. 1, co. 1 - detrazione - quota spese sostenute - realizzazione posti auto pertinenziali - proprietario o comproprietario - concessione - è dovuta.

L'agevolazione di cui all'art. 1, co. 1 l. 449/97, ossia la detrazione dall'imposta lorda di un quota delle spese sostenute sino ad un importo massimo del 36%, per la realizzazione di posti auto pertinenziali, anche a proprietà comune, può essere utilizzata esclusivamente ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Ne consegue che la stessa spetta solo al proprietario o al comproprietario dell'unità immobiliare che intenda realizzare il posto auto o box pertinenziale, e non al conduttore.

L. 449/97, art. 1, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 481/2017 del 01.02.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Sandro Labanti.

IRPEF - detrazione - interventi edilizi - art. 1, co. 1 l. 449/97 - attività di cantiere - sono tali - attività preparatorie - *dies a quo* - sono incluse.

Al fine di ottenere la detrazione, ex art. 1, co. 1, l. 449/97, per intervento edilizio deve intendersi tutto il complesso delle attività poste in essere per il completamento dell'immobile, ivi comprese tutte quelle attività preparatorie (come la progettazione e la richiesta della concessione) necessarie per il suo sviluppo.

Ne consegue che la data di "inizio lavori" non può riferirsi all'inizio dei lavori edili di cantiere veri e propri, ma comprende anche le attività iniziali preparatorie, per la conclusione della ristrutturazione.

L. 449/97, art. 1, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 530/2017 del 26.01.2017, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

IRES - reddito fondiario - beneficio - art. 11 l. 413/91 - immobili - interesse storico e artistico - strumentali - esercizio di attività d'impresa - applicabilità - non consegue - costi - deducibilità - è dovuta.

In tema di imposte sui redditi, il beneficio introdotto dall'art. 11 l. 413/91, concernente la determinazione del solo reddito fondiario non si applica agli immobili d'interesse storico ed artistico strumentali all'esercizio di attività d'impresa, in quanto la natura di tale agevolazione integra un risparmio d'imposta (e, dunque, un reddito per il contribuente) e trova la propria *ratio* in un pregiudizio di analoga natura (ossia, un esborso): nell'esercizio dell'attività d'impresa i costi relativi ai suddetti beni sono invece deducibili, venendo così meno il pregiudizio per il contribuente che la disciplina richiamata cerca di mitigare. Ne consegue che i redditi relativi agli immobili d'interesse storico ed artistico strumentali

all'esercizio di attività d'impresa sono determinati sulla base dei ricavi conseguiti, in contrapposizione ai costi correlati, oggetto di deduzione.

L. 413/91, art. 11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 541/2017 del 26.01.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Giovanni Trerè.

IRPEF - IRAP - dichiarazione - errore formale - modifica - è legittima - allegazione errori di fatto o di diritto - è ammissibile - in sede contenziosa - è legittima - decorso termini - non rileva.

In tema di imposte sui redditi ed IRAP il contribuente può emendare la dichiarazione di carattere meramente formale anche in sede contenziosa e in ogni momento, per opporsi all'eventuale maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria. (Nel caso di specie, l'omessa compilazione di un quadro della dichiarazione dei redditi non ha comportato alcun debito d'imposta, trattandosi di errore soltanto formale che non ha recato alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non ha inciso sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 548/2017 del 03.02.2017, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Franco Paganelli.

IRPEF - istanza di rimborso - art. 38 d.P.R. 602/73 - violazione diritto euro-unitario - pronuncia della Corte di Giustizia - efficacia retroattiva- è tale - limite - esaurimento del rapporto giuridico - sussiste.

Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 d.P.R. 602/73, decorrente dalla data del versamento o da quella in cui la ritenuta è stata operata, si applica anche qualora l'imposta sia stata versata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto euro-unitario da una sentenza della Corte di Giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - al pari di quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti.

L'esaurimento del rapporto tributario è ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio di certezza del diritto.

D.P.R. 602/73, art. 38.

Cassazione n. 13676/14; n. 12622/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 571/2017 del 06.02.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

IRES - immobilizzazione materiale - arredi d'antiquariato - mobili e macchine ordinarie d'ufficio - D.M. Ministero Economia e Finanze del 28.03.1996 - non sono tali - ammortamento - non consegue.

Un'immobilizzazione materiale può essere acquistata da un contribuente, ma la sua deducibilità per quote di ammortamento deve corrispondere alle previsioni di legge e, per essere ammortizzabile, il bene deve possedere il requisito dell'inerenza.

Non rientrano nella categoria di "mobili e macchine ordinarie d'ufficio" di cui al D.M. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 31.12.1998, modificato con D.M. del 28.03.1996 (in vigore dal 16.05.1996), ammortizzabili al 12%, gli arredi di antiquariato destinati ad un'attività di produzione industriale o artigianale (nella specie, trattavasi di un laboratorio di maglieria).

D.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 31.12.1998, modificato con d.m. del 28.03.1996 (in vigore dal 16.05.1996).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 611/2017 del 08.02.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Contenzioso tributario - estinzione del processo - art. 63 d.lgs. 546/92 - omessa riassunzione incolpevole - parte del giudizio di merito - parte necessaria del giudizio di legittimità parte estranea al giudizio - definitività dell'avviso di accertamento - non consegue.

In tema di contenzioso tributario, l'estinzione del processo che discende direttamente dall'art. 63, d.lgs. 546/92 nel caso in cui nessuna delle parti abbia riassunto la causa avanti al giudice del rinvio non può discendere da una sentenza radicalmente nulla per vizio del contraddittorio, nè produrre, in mancanza delle obiettive condizioni, la definitività dell'avviso di accertamento che ne rappresenta l'effetto immediato, a carico di chi, pur essendo stato parte del giudizio di merito, non lo sia stato del giudizio di Cassazione perché, senza sua colpa, non destinatario della notificazione del ricorso.

La riassunzione, ex art. 63 d.lgs. 546/92, non si configura come atto di impugnazione, ma come attività di impulso processuale che coinvolge gli stessi soggetti che sono stati parte nel giudizio di legittimità e a cui provvedono disgiuntamente ciascuna delle parti: l'estinzione del processo e l'irrevocabilità dell'atto di accertamento si configurano perciò come un effetto automatico dell'estinzione, ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione.

Lo stesso, però, non può verificarsi se la parte del giudizio di merito e necessaria in quello di legittimità anche se questi ne abbia erroneamente dichiarato l'onere di riassumere il processo: l'onere processuale il cui inadempimento è sanzionato con l'estinzione dell'intero giudizio e l'irrevocabilità dello *status quo ante* alla causa, implica che la parte interessata si trovi nelle condizioni di poterlo adempiere o, comunque, di scegliere se farlo o meno. Ne consegue che, in tali ipotesi, il processo non può essere dichiarato estinto.

D.lgs. 546/92, art. 63.

Cassazione n. 16689/13; n. 3292/09; n. 14815/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 612/2017 del 08.02.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

IRPEF - abitazione principale - detrazione - art. 13 bis, co. 1, lett. b) d.P.R. 917/86 - separazione personale dei coniugi - mantenimento dei figli - onere di un coniuge - mutuo per l'acquisto della casa familiare - pagamento rate - incombe al coniuge separato - detrazione - è dovuta.

IRPEF - abitazione principale - detrazione - proprietà - pluralità di immobili - non rileva - proprietà, usufrutto o altro diritto reale - è necessario - art. 8, co. 2 d.P.R. 504/92 - dimora abituale - contribuente e familiari - è necessario - detrazione - è dovuta.

In tema di detrazioni previste per l'abitazione principale, ex art. 13 *bis*, co. 1, lett. b) d.P.R. 917/86, in caso di separazione personale dei coniugi, il giudice può legittimamente imporre a carico di un genitore, quale modalità di adempimento dell'obbligo di contribuire al mantenimento dei figli, il pagamento delle rate del mutuo contratto per l'acquisto della casa familiare (ove aveva dimora abituale la coppia).

Ne consegue la legittimità della detrazione effettuata dal coniuge separato relativamente all'acquisto dell'abitazione principale non abitata dal contribuente, ma dall'altro coniuge separato.

Non è in ostacolo con il concetto di "abitazione principale" che il contribuente sia proprietario di altre abitazioni secondarie nello stesso comune di residenza, ben potendo siffatte abitazioni essere adibite alla percezione di reddito da fabbricato o non essere idonee ad ospitare il contribuente con il proprio nucleo familiare.

L'interpretazione rigorosa della disciplina richiamata, quindi, deve avere riguardo anche all'ultimo inciso dell'art. 8, co. 2 d.lgs. 504/92, il quale prevede che per abitazione principale si intende quella in cui il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale e i suoi familiari dimorano abitualmente.

D.P.R. 917/86, art. 13 bis, co. 1, lett. b); art. 53 Cost.; d.lgs. 504/92, art. 8, co. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 617/2017 del 08.02.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

IVA - prestazioni di servizi - territorialità - art. 7 ter d.P.R. 633/72 - direttiva 2008/08/CEE - a partire dal 01 Gennaio 2010 - domicilio del prestatore - non rileva - domicilio del committente - Repubblica di San Marino - rileva - imposta erroneamente versata dal committente in Italia - società estera - diritto al rimborso - consegue.

In materia di IVA, nonostante l'art. 7 *ter* d.P.R. 633/72, introdotto dal d.lgs. 18/10, in attuazione della Direttiva 2008/08/CEE, preveda che, a far data dal 01 Gennaio 2010, la territorialità delle prestazioni di servizi debba essere determinata in base al domicilio del committente (e non del prestatore), deve essere consentito il rimborso dell'imposta dell'imposta, eventualmente versata dal fornitore ad una società estera (nel caso di specie, sita nella Repubblica di San Marino) e ad essa addebitata in via di rivalsa.

D.P.R. 633/72, art. 7 ter; d.lgs. 18/10; direttiva 2008/08/CEE.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 619/2017 del 08.02.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

IRES - IVA - IRAP - associazioni sportive dilettantistiche - spese - art. 90, co. 8 l. 289/02 - ritorno commerciale - non è rilevante - spese di rappresentanza - sono tali - spese di pubblicità o di propaganda - incremento delle vendite - deducibilità - art. 108, co. 2 d.P.R. 917/86 - consegue.

IRES - IVA - IRAP - associazioni sportive dilettantistiche - spese di rappresentanza - obiettivi - valorizzazione d'immagine e prestigio - potenziamento e sviluppo della società - sono tali - spese di pubblicità - finalità promozionale - è tale.

IRES - IVA - IRAP - associazioni sportive dilettantistiche - art. 90, co. 8 l. 289/02 - somme corrisposte all'associazione - limite - 200.000 euro - spese di pubblicità - sono tali - deducibilità - consegue - presunzione assoluta - sussiste.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 90, co. 8 l. 289/02 e 108, co. 2 d.P.R. 917/86, sono deducibili da parte dell'imprenditore commerciale sia le spese effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno economico, essendo assimilabili alle spese di rappresentanza, sia quelle di pubblicità o propaganda sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali.

Il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità o propaganda deve essere individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le prime può essere fatto coincidere con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo delle società, mentre per seconde, di regola, esso consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale concernente la produzione realizzata in un determinato contesto.

L'art. 90, co. 8 l. 289/02 - come precisato dalla risoluzione n. 57/E del 23.06.2010 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate - ha introdotto una presunzione assoluta relativamente alla natura delle somme corrisposte alle associazioni sportive dilettantistiche, secondo la quale queste ultime costituiscono (entro il limite di €200.000) spese di pubblicità in capo al soggetto erogante, integralmente deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono sostenute, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Ai fini della concessione dell'agevolazione di cui all'art. 90, co. 8 l. 289/02 occorre che:
(i) i corrispettivi erogati siano necessariamente destinati alla promozione dell'immagine

o dei prodotti del soggetto erogante; (ii) a fronte dell'erogazione delle somme deve essere riscontrata una specifica attività del beneficiario della medesima erogazione.

L. 289/02, art. 90, co. 8; d.P.R. 917/86, art. 108, co. 2.

Cassazione n. 8679/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 623/2017 del 09.02.2017, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti; Estensore: Angelo Peticca.

IRES - associazioni - responsabilità personale e solidale - art. 38 c.c. - applicazione nel diritto tributario - mera rappresentanza - non è sufficiente - assunzione di obblighi nei confronti di terzi - è necessaria - onere della prova - incombe all'Ufficio.

In tema di IRES, la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 c.c., non può fondarsi unicamente sulla mera rappresentanza dell'associazione, ma occorre che l'associato abbia agito in nome e per conto della stessa, assumendo obblighi nei confronti di terzi.

Di conseguenza la parte (nella specie, l'Ufficio) che invoca in giudizio detta responsabilità è gravata dall'onere di provare l'effettiva attività negoziale svolta in nome e nell'interesse dell'associazione.

Art. 38 c.c.

Cassazione n. 18188/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 666/2017 del 14.02.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Atto impositivo - motivazione *per relationem* - possibilità - condizione - allegazione dell'atto richiamato.

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

Cassazione n. 11654/15; CTR Bologna n. 58/15/09; CTR Bologna n. 59/15/09; CTR Bologna n. 60/15/09.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 679/2017 del 17.02.2017, Presidente: Bruno Gilotta; Estensore: Paolo Carbone.

IRPEF - rimborso - obbligo - art. 38 d.P.R. 602/73 - deroga - manifestazione volontà in dichiarazione - è necessaria - mera indicazione del credito - riporto - anno successivo - non è sufficiente - rimborso - non consegue.

In tema di rimborso, è riconosciuta la facoltà al contribuente di manifestare la propria volontà finalizzata all'ottenimento del riconoscimento del credito ai fini dell'erogazione del rimborso in sede di dichiarazione mediante compilazione dell'apposito rigo, ai fini del superamento dell'obbligo di presentare istanza ex art. 38 d.P.R. 602/73.

A tale fine non è sufficiente la mera indicazione del credito, con espressa opzione di riporto dello stesso all'anno successivo: questa è opzione diversa dalla richiesta di rimborso, ponendosi nell'ipotesi anche la possibilità che lo stesso credito venga utilizzato in compensazione nella dichiarazione successiva o, con la stessa, nuovamente riportato a periodi d'imposta successivi.

D.P.R. 602/73, art. 38.

Cassazione n. 2687/07; n. 11830/02; n. 9524/09; n. 11444/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 687/2017 del 20.02.2017, Presidente ed Estensore: Giorgio Mariano Grandinetti.

IRES - IRAP - accertamento - dichiarazioni - sommarie informazioni - art. 350, co. 7 c.p.p. - assunzione - polizia giudiziaria - è legittimo - lingua italiana - è necessaria - interprete - è necessario - assunzione - polizia tributaria - non è legittimo - confessione stragiudiziale atipica - è tale - libera valutazione del giudice - consegue.

IRES - IRAP - accertamento - accessi e ispezioni - documentazione - brogliaccio - lingua straniera - traduzione - è necessaria - non sussiste - certezza del contenuto - non è tale - utilizzabilità - non consegue

Le sommarie informazioni, ex art. 350, co. 7 c.p.p. possono essere assunte solo dalla polizia giudiziaria e non dalla polizia tributaria. Nel primo caso, infatti, si deve espressamente interpellare l'indagato, di cittadinanza straniera, in merito alla sua conoscenza della lingua italiana: diversamente occorrerà nominare un interprete. Ne consegue che, applicando un criterio formale, le dichiarazioni del contribuente non sono utilizzabili in sede tributaria: qualora, in ogni caso, si volesse attribuire alle stesse la natura di una "confessione stragiudiziale atipica", il giudice potrebbe solo farne una libera valutazione, calandola nel contesto di tutte le altre risultanze.

Documentazioni quali brogliacci redatti non in lingua italiana (nel caso di specie, albanese), rinvenuti dalla Guardia di Finanza, presso la sede dell'impresa e presso l'abitazione del contribuente, devono ritenersi documentazione extracontabile. Tuttavia,

in assenza di una traduzione affidabile in lingua italiana, il contenuto non può essere considerato accertato: ne consegue l'inutilizzabilità delle stesse.

Art. 350, co. 7 c.p.p.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 688/2017 del 20.02.2017, Presidente: Bruno Gilotta; Estensore: Roberto Salzano.

IRPEF - avviso di accertamento - sottoscrizione - potere - è necessario - capo dell'Ufficio - delegato - è tale - impiegato della carriera direttiva - non è sufficiente - delega - è necessaria - onere della prova - incombe all'Ufficio - mancanza di prova - nullità - art. 42 d.P.R. 600/73 - consegue.

Gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione del potere impositivo ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale del contribuente, sicchè è espressamente prevista la tassativa sanzione legale della nullità degli atti laddove non sia chiara la qualità professionale del soggetto che li sottoscrive ex art. 42 d.P.R. 600/73.

Qualora venga contestato il potere del sottoscrittore dell'atto, incombe all'Ufficio l'onere di dimostrare il corretto esercizio dello stesso e la presenza di un'eventuale delega: all'uopo non si ritiene sufficiente la dimostrazione che questi sia un impiegato della carriera direttiva, poichè il solo possesso di tale qualifica non abilita il funzionario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere, in concreto, riferibile al capo dell'Ufficio.

D.P.R. 600/73, art. 42.

Cassazione n. 14765/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 694/2017 del 20.02.2017, Presidente ed Estensore: Federico Cocchi.

ICI - specifica destinazione area - inclusione nel Piano regolatore generale - servizi pubblici o di interesse pubblico - sussiste - rete ferroviaria - è tale - destinazione - non rileva - area edificabile - è tale - imposta - è dovuta.

La specifica destinazione dell'area e la sua inclusione nel Piano regolatore generale come zona destinata a servizi pubblici o di interesse pubblico (nella specie, area della stazione destinata alla costruzione ed all'utilizzo della linea ferroviaria) non esclude il carattere oggettivo di area edificabile secondo lo strumento urbanistico generale, ma incide, piuttosto, nella determinazione del valore venale dell'immobile.

I vincoli di inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva, devono tenersi distinti dai vincoli di destinazione per la realizzazione della linea ferroviaria che non fanno venir meno la originaria natura edificabile dell'area secondo il Piano regolatore generale.

Cassazione n. 14765/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 752/2017 del 23.02.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Gianluigi Morlini.

IRAP - libero professionista - medico - strumenti di diagnosi costosi e complessi - autonoma organizzazione - non sussiste - imposta - non è dovuta.

In tema di IRAP, la disponibilità da parte dei medici di strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, non è idonea a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poichè detti strumenti, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero esserlo, per i precisati professionisti, in quanto agli stessi si chiede di svolgere una funzione a difesa della salute pubblica.

Cassazione n. 18108/13; n. 13048/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 756/2017 del 27.02.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Contenzioso tributario - istanza di disapplicazione di norma antielusiva - art. 37 bis, co. 8 d.P.R. 600/73 - impugnabilità - commissioni tributarie - non è ammessa - atto amministrativo definitivo - non è tale - rilevanza esterna - non sussiste - vincolo per il contribuente - non sussiste.

Il provvedimento dichiarativo dell'improcedibilità dell'istanza di disapplicazione di una norma antielusiva, reso dal Direttore regionale delle entrate, ex art. 37 bis, co. 8 d.P.R. 600/73, non si ritiene impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie, in quanto lo stesso non può essere considerato atto definitivo in sede amministrativa con rilevanza esterna: il contribuente, infatti, resta libero di seguire o meno l'indicazione ricevuta, eventualmente impugnando il successivo atto di accertamento.

D.P.R. 600/73, art. 37 bis, co. 8.

Cassazione n. 5843/12; difforme n. 8663/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 762/2017 del 23.02.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Carmen Giovanna Giraldi.

IRPEF - accertamento - analitico-induttivo - art. 39, co 1 d.P.R. 600/73 - contraddittorio contribuente - è necessario - onere della prova - reddito inferiore - incombe in capo al contribuente.

L'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39 co. 1, lett. d) d.P.R. 600/73 deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente. Su questo, nella fase contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, e sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. 1.

Cassazione n. 14288/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 826/2017 del 24.02.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Sandro Labanti.

IRPEF - avviso di accertamento - art. 39, co. 2 d.P.R. 600/73 - ipotesi tassative - fattispecie - non è tale - mero errore formale dell'Ufficio - refuso - non rileva - illegittimità - consegue.

È nullo l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 39, co. 2 d.P.R. 600/73 emesso al di fuori di una delle ipotesi tassativamente previste dalla legge.

In ragione dell'uguaglianza delle parti, a nulla rileva che si sia trattato di un refuso: infatti, in caso di errori nella compilazione della dichiarazione, l'ufficio provvede all'irrogazione di sanzioni senza possibilità di ammettere l'ipotesi di refusi operati dai contribuenti.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, ordinanza n. 840/2017 del 03.07.2017, Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

Istanza di revocazione di sentenza - pendenza del termine per l'appello - è inammissibile - alternatività fra i due gravami - sussiste.

Istanza di revocazione di sentenza di secondo grado - pendenza del termine per ricorso in Cassazione - è ammissibile.

Istanza di revocazione - sospensione del termine per ricorso in cassazione - presupposto - non manifesta infondatezza dell'istanza - è necessario.

Il rimedio processuale della revocazione, per i presupposti di cui al combinato dell'art. 64, d.lgs 546/92 unitamente all'art. 395 c.p.c. (nel caso di specie l'errore revocatorio riguardava un'asserita mancata produzione di documentazione richiesta dall'Ufficio) è compatibile con la ricorribilità per Cassazione della stessa sentenza emessa in grado d'appello.

Esso può dar luogo, ricorrendone i presupposti di non manifesta infondatezza (nel caso di specie ritenuti tuttavia insussistenti), alla sospensione del termine per il ricorso in Cassazione contro la stessa sentenza.

D. lgs. 546/92, art. 49, art. 64; art. 395, art. 398, co. 4 c.p.c.; d.P.R. 641/72.

Cassazione, n. 13026/12; n. 13413/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 850/2017 del 23.02.2017, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

Imposta sulla pubblicità - avviso di accertamento - attività - fornitura di servizio - fotografie e fotocopie - corrispettività - è tale - attività commerciale - art. 27 L. 392/78 - è tale - distributore automatico - non rileva - rapporto personale - fornitore e fruitore - non è necessario - cabina - servizio automatizzato - mera funzione pubblicitaria - non è tale - sede dell'attività - assoggettamento ad imposta - non consegue.

L'attività avente quale scopo la fornitura di un servizio (nella specie, fotografie e fotocopie) dietro pagamento di un corrispettivo, rientra indubbiamente tra quelle indicate nell'art. 27, l. 392/78 e, precisamente, in quella commerciale. Il fatto che la prestazione del servizio avvenga a mezzo di un distributore automatico, azionato dallo stesso fruitore, nulla toglie alla qualifica della attività svolta, perché detta prestazione finale presuppone comunque una organizzazione della struttura distributiva facente capo all'imprenditore. Occorre considerare, infatti, che incombe sull'imprenditore, l'acquisto dei macchinari, la ricerca dei luoghi dove collocarli, l'acquisto del materiale di consumo e così via, venendo a mancare, rispetto all'attività commerciale intesa tradizionalmente, solo il rapporto personale tra il fornitore del servizio ed il fruitore.

Ne consegue che, la cabina per il servizio automatizzato rappresenta la sede in cui l'attività è svolta e non assolvendo, pertanto, una mera funzione pubblicitaria, deve essere considerata come non assoggettabile all'imposta sulla pubblicità.

L. 392/78, art. 27.

Cassazione n. 6200/95.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 853/2017 del 27.02.2017, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzo.

Contenzioso tributario - atti impugnabili - art. 19 d.lgs. 546/92 - avviso di accertamento o di liquidazione - formale intimazione di pagamento - non è necessaria - invito bonario - è sufficiente - formale intestazione - non è necessaria.

In tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ex art. 19 d.lgs. 546/92, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita.

Ciò vale anche se tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento". (Nel caso di specie, l'atto aveva certamente natura impositiva prevedendo un termine di trenta giorni per l'effettuazione del pagamento, con l'avvertimento delle conseguenze connesse al mancato adempimento).

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

Cassazione n. 16293/07; n- 12194/08; n. 14373/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 879/2017 del 06.03.2017, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello; Estensore: Massimiliano Rossi.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - cessione di azienda - valore di avviamento - criterio - media dei ricavi - tre anni precedenti - art. 2, co. 4 d.P.R. 460/96 - applicabilità - consegue - abrogazione della norma - non rileva.

In assenza di un preciso criterio legale sulla scorta del quale calcolare il valore di avviamento di un'azienda, l'Ufficio può avvalersi, previa motivazione, il criterio basato sulla media dei ricavi dei tre anni precedenti alla cessione, di cui all'art. 2, co. 4 d.P.R. 460/96.

Il valore di un'azienda non può essere presuntivamente inferiore a quello determinato secondo il predetto parametro, a prescindere dall'abrogazione della normativa citata.

D.P.R. 460/96, art. 2, co. 4.

Cassazione n. 7324/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 880/2017 del 06.03.2017, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello; Estensore: Massimiliano Rossi.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - beneficio fiscale - esenzione IVA - art. 10, co. 1, n. 8 bis d.P.R. 633/72 - decadenza - comunicazione - sussiste - atto registrato di rivendita del bene - è tale - ulteriore atto registrato art. 19 d.P.R. 131/86 - non è necessario - termine - per l'Ufficio - quinquennale - art. 76, co. 1 d.P.R. 131/86 - non è tale - triennale - art. 76, co. 2 d.P.R. - è tale.

Qualora la decadenza dal beneficio fiscale, nella specie, l'esenzione IVA, di cui all'art. 10, co. 1 n. 8 bis d.P.R. 633/72, sia legata al mancato avveramento d'una condizione (nella caso, di edificazione) dichiarata con atto registrato di rivendita del bene, la stessa non deve essere comunicata dal contribuente con altro atto registrato, ex art. 19 d.P.R. 131/86.

Il termine di decadenza che l'amministrazione deve rispettare non è quello quinquennale, ex art. 76, co. 1 d.P.R. 131/86, concernente gli atti soggetti a registrazione, ma non registrati, bensì quello triennale di cui all'art. 76, co. 2 d.P.R. 131/86.

D.P.R. 633/72, art. 10, co. 1, n. 8 bis; d.P.R. 131/86, art. 19, art. 76, co. 1 e 2.

Cassazione n. 27080/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 892/2017 del 07.03.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

IRES - IVA - *Transfer pricing* - costi - *Cost sharing agreements* - prestazione di servizi - titoli negoziali - non sono sufficienti - spesa - effettività - inerenza - sono necessarie - deducibilità - consegue.

IRES - IRPEF - gruppo multinazionale - prezzi di trasferimento - determinazione - prestazioni infragruppo - prestazioni tra soggetti interdipendenti - prezzi - analogia - deve essere tale - particolarità del prodotto - costi di ricerca e di studio - rilevano.

La deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati (*cost sharing agreements*) non è ammissibile sulla sola base dei contratti di riparto dei costi per i servizi di gruppo, ma dipende dall'effettività e inerenza dei servizi stessi per la società beneficiaria e dal reale vantaggio di quest'ultima.

Nella specie, al fine di ammettere la deducibilità dei costi relativi a servizi amministrativi, di controllo di gestione, di *auditing*, servizi informatici, non solo utili, ma indispensabili per la società devono essere soddisfatte cinque condizioni: (i) di un contratto in forma scritta che descrive la tipologia di servizi; (ii) di regolare fatturazione e contabilizzazione nella contabilità della società ricevente dei costi in questione; (iii) della documentazione contabile dei costi sostenuti; (iv) di una relazione di certificazione di primaria società di revisione sui costi addebitati; (v) della documentazione dell'effettività del servizio reso e del beneficio ricevuto.

I prezzi di trasferimento stabiliti in transazioni tra imprese facenti parte dello stesso gruppo multinazionale devono essere analoghi a quelli tra soggetti interdipendenti, tuttavia, nel determinare i prezzi di trasferimento inerenti prodotti forniti da un ristrettissimo numero di soggetti economici (nel caso di specie, metionina), in quanto la relativa produzione non è facilmente accessibile ad altri potenziali produttori in considerazione della complessità dei procedimenti di natura chimica necessari per produrla, devono essere tenuti in considerazione i costi di ricerca e gli studi compiuti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 896/2017 del 08.03.2017, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Giuliano Andreoli.

Riscossione - dichiarazione dei redditi - errore materiale o di calcolo - cartella di pagamento - accertamento automatizzato - art. 36 bis d.P.R. 600/73 - onere di motivazione - non sussiste - conoscenza del contribuente - sussiste - iscrizione a ruolo - omessa motivazione - legittimità - consegue.

In tema di riscossione delle imposte, allorchè l'ufficio riscontri nella dichiarazione dei redditi un mero errore materiale o di calcolo e provveda, di conseguenza, a notificare al contribuente una cartella di pagamento in esito alla procedura di controllo automatizzato, ex art. 36 bis d.P.R. 600/73, deve escludersi la necessità di un particolare onere di motivazione dello stesso provvedimento qualora la rettifica dei risultati della dichiarazione non comporti una pretesa ulteriore da parte dell'Amministrazione finanziaria. Questo trova conferma nel fatto che il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale: l'onere della motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante un mero richiamo alla dichiarazione medesima.

Ne consegue, pertanto, che, discendendo automaticamente dai dati dichiarati dal contribuente medesimo, l'iscrizione a ruolo priva di motivazione deve considerarsi legittima.

Cassazione n. 22402/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 897/2017 del 13.03.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

IRAP - contribuente - imprenditore - non rileva - attività - autonoma organizzazione - è necessaria - valutazione concreta - è dovuta.

È esclusa l'applicazione dell'IRAP basata unicamente sulla qualità di imprenditore (anche piccolo) del contribuente, in quanto per poter essere assoggettato a tale imposta, questi deve esercitare la propria attività in maniera autonomamente organizzata: circostanza da valutare in concreto e non unicamente sulla base dell'esercizio dell'attività di impresa. (Nel caso di specie l'attività svolta era quella di disegnatrice senza dipendenti e senza specifica attrezzatura).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 898/2017 del 14.03.2017, Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Luciano Contessi.

IRES - IRPEF - accertamento sintetico - studi di settore - presunzione semplice - è tale - applicabilità dello standard - onere della prova - incombe all'Ufficio - facoltà di prova - ampia - diritto del contribuente - è tale - presunzioni semplici - utilizzabilità - è legittima.

IRES - IRPEF - studi di settore - dichiarato e accertato - discrepanza - grave incongruenza - è necessaria.

Gli studi di settore, così come i parametri, costituiscono il risultato di un'elaborata statistica, il cui frutto è un'ipotesi probabilistica, che integra solo una presunzione semplice, sicchè l'onere della prova dell'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto (settore degli autotrasporti), oggetto dell'accertamento, fa carico all'ente impositore.

Al contribuente, per converso, deve essere riconosciuta la più ampia facoltà di prova, compreso l'utilizzo delle presunzioni semplici. In ogni caso, siffatto accertamento deve essere ritenuto legittimo solo qualora venga ravvisata una grave incongruenza tra il dichiarato e l'accertato, non potendosi ritenere tale, lo scostamento qualora sia pari ad una percentuale assai esigua.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 903/2017 del 14.03.2017, Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Alberto Salzano.

IRPEF - accertamento sintetico - art. 38 d.P.R. 600/73 - elementi rivelatori di maggiore capacità contributiva - sono necessari - condizioni concrete del contribuente - verifica - è necessaria.

Nella determinazione sintetica del reddito, l'Ufficio deve prendere in considerazione non solo gli elementi rivelatori di maggiore capacità contributiva (nel caso di specie, un'autovettura da 20 cavalli fiscali di potenza acquistata nel 1989, un motociclo di cilindrata superiore a 250 c.c. ed il 50% della proprietà invida di un immobile di 110 mq), ma anche le condizioni concrete in cui il contribuente si trova. (Nel caso di specie, il contribuente nell'anno di imposta oggetto di accertamento stava preparando l'esame orale di avvocato: non godeva, pertanto, di adeguato reddito professionale, sì che si può fondatamente presumere che le spese occorrenti per il mantenimento dell'appartamento, di cui era proprietario unitamente alla madre con lui convivente, fossero da questa sostenute anche per la quota a lui spettante, considerata la prassi familiare di liberalità da parte dei genitori nei confronti dei figli).

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

CTR Milano, n. 6709/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 934/2017 del 14.03.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Rita Chierici.

Accertamento - Statuto del contribuente - garanzia - art. 12, co. 7 l. 212/00 - chiarezza e motivazione degli atti - accertamento o controllo con accesso o ispezione - applicabilità - consegue - accesso istantaneo - acquisizione di documentazione - applicabilità - consegue - verbale di chiusura - art. 52, co. 6 d.P.R. 633/72.

Accertamento - Statuto del contribuente - garanzia - art. 12, co. 7 l. 212/00 - sessanta giorni - termine dilatorio - avviso di accertamento - è necessario - omissione - motivi di urgenza - sono necessari - non sussistono - illegittimità - consegue.

La garanzia di cui all'art. 12, co. 7, l. 212/00 si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione. Questo in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, ex art. 52, co. 6 d.P.R. 633/72.

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, co. 7 l. 212/00 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, in seguito ad accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, determina, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*. Tale termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provato dall'ufficio.

L. 212/00, art. 12, co. 7.

Cassazione n. 15624/14; n. 18184/13; n. 14287/14; n. 15634/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 937/2017 del 14.03.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Rita Chierici.

IRPEF - accertamento - situazione - impossibilità del conseguimento di ricavi, incrementi di rimanenze - sussiste - mancata realizzazione unica strada di accesso - è tale - art. 30, co. 4 bis L. 724/94 - consegue.

La mancata realizzazione dell'unica strada che avrebbe consentito l'accesso diretto all'immobile in cui si trova la sede operativa della società, indispensabile ai fini dell'esercizio di un'attività commerciale, basata sulla ricezione della clientela deve considerarsi situazione che ha reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, necessaria per la disapplicazione della norma tributaria antielusiva di cui all'art. 30, co. 4 bis L. 724/94.

L. 724/94, art. 30, co. 4 bis.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 943/2017 del 16.03.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

IVA - rimborso - somme indebitamente versate - ricorso - contribuente - soggetto passivo del rapporto - non è necessario - cessionario del bene ovvero committente del servizio - è legittimato - giurisdizione - spetta al giudice tributario.

IVA - prestazioni sanitarie - diagnosi, cura e riabilitazioni - esenti - art. 10, co. 1, n. 18 d.P.R. 633/72 - acquisti di beni o servizi necessari - detrazione - art. 17 Direttiva 77/388/CEE - non consegue.

In tema di IVA, ai fini della determinazione della giurisdizione, è irrilevante che l'azione rivolta all'Amministrazione finanziaria per la restituzione di somme indebitamente versate a titolo d'imposta non sia stata proposta direttamente dal contribuente: la giurisdizione appartiene comunque alle commissioni tributarie sia qualora il ricorso venga presentato dal cessionario del bene ovvero dal committente del servizio, invece che dal soggetto passivo del rapporto tributario.

In tema di prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione, esenti ai sensi dell'art. 10 d.P.R. 633/72, si deve ritenere che il sistema di detrazioni sia inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, purchè queste siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA. Solo in casi eccezionali, espressamente previsti, il soggetto passivo, che effettui operazioni esenti, conformemente all'art. 13, B, lett. d), gode del diritto di detrarre l'IVA, se ha utilizzato beni e servizi a monte, in quanto necessari ai fini di tali operazioni.

Pertanto, in tema di IVA, ai sensi dell'art. 17 della Direttiva 77/388/CEE, l'inerenza dell'attività all'oggetto dell'impresa non è sufficiente per attribuire alla stessa il diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta - a monte - per acquisti di beni o servizi effettuati per il successivo compimento di operazioni esenti.

D.P.R. 633/72, art. 10, co. 1, nn. 18 e 19; Direttiva 77/388/CEE, art. 17.

Cassazione n. 10136/09; n. 10491/03; Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-560/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 948/2017 del 20.03.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Luciano Contessi.

Art. 20, d.P.R. 131/86 - ricomprensione nell'art. 10 bis l. 212/00 - sussiste. Conferimento d'azienda- successiva cessione di quote - regime di participation exemption - si applica - abuso del diritto - non sussiste - applicazione art. 20, d.P.R. 131/86 - non è possibile.

L'art. 20 d.P.R. 131/86, interpretato in chiave antielusiva, come tale in grado di superare l'autonomia contrattuale delle parti e la qualificazione giuridica dei singoli atti valorizzando solo i loro effetti economici, deve ritenersi rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 10 bis Statuto del contribuente, che configura l'abuso in danno dell'ordinamento quando si compiono operazioni rientranti nei presupposti di cui alla predetta norma.

Tuttavia, la fattispecie del conferimento di azienda non ricade nel punto n. 2 dell'art. 10 bis L. 212/00: vale a dire nella realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, in quanto, relativamente alle imposte dirette, il legislatore ha voluto incentivare tali operazioni con l'introduzione dell'art. 176 TUIR (disciplina di favore per questa modalità alternativa di circolazione di complessi aziendali).

Il conferimento di azienda avviene con neutralità d'imposta e la successiva cessione delle partecipazioni nella società conferitaria può beneficiare nel regime della cd. *participation exemption*. Il co. 3 dell'art. 176 TUIR prevede che operazioni siffatte non rilevinano ai fini dell'applicazione dell'art. 37 bis d.P.R. 600/73 (applicabile *ratione temporis*): non si considera elusivo il conferimento di azienda in continuità di valori fiscali e la successiva cessione dell'azienda ricevuta.

Il d.lgs. 128/15 abroga l'art. 37 bis suddetto ed ogni riferimento allo stesso deve essere posto in relazione all'art. 10 bis: da tutto ciò che deriva che la cessione indiretta dell'azienda non possa costituire un fenomeno elusivo.

In buona sostanza viene ricomposta la distanza tra le discipline delle due imposte diretta (art. 176 TUIR) ed indiretta (art. 20 d.P.R. 131/86).

L'atto di cessione di azienda è disciplinato in modo diverso dal conferimento della stessa in società, determinandone effetti giuridici diversi e nessuna delle norme indicate nel caso di specie può permettere la riqualificazione di un'operazione nell'altra, posto la loro sostanziale differenza. Diversamente verrebbe snaturato il principio di prevalenza della sostanza sulla forma creando una vera e propria norma antielusiva esclusa dalla più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione in correlazione al disposto contenuto nell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. I, lett. d).

Cassazione n. 27067/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 965/2017 del 21.03.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

IRPEF - accertamento - società di capitali a ristretta base azionaria - presunzione - attribuzione del reddito *pro quota* - art. 39, co. I, lett. d) d.P.R. 600/73 - utili extra bilancio - è legittima - inversione onere della prova - consegue.

È legittima la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal senso, caratterizza normalmente la gestione sociale.

Tale presunzione, ex art. 39, co. I, lett. d) d.P.R. 600/73, induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, rimanendo salva la facoltà di quest'ultimo di offrire la dimostrazione che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. I, lett. d).

Cassazione n. 27067/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 967/2017 del 17.02.2017, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti; Estensore: Sandro Labanti.

IRPEF - accertamento - cessione di fabbricato da demolire - riqualificazione - cessione di area edificabile - non è legittima - abuso del diritto - non sussiste - onere della prova - vantaggio fiscale - incombe all'Ufficio.

In caso di cessione di fabbricato da demolire, l'Ufficio non può autonomamente riqualificare il contratto in cessione di area edificabile e, in quanto tale, soggetta a plusvalenza tassabile ex art. 67 TUIR, utilizzando a tal fine il divieto di abuso del diritto. L'Ufficio dovrebbe provare, infatti, che il contribuente si sia avvalso di un negozio giuridico in modo improprio al fine di conseguire un vantaggio fiscale.

L. 212/00, art. 10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 970/2017 del 21.03.2017, Presidente: MariaPia Parisi; Estensore: Costanza De Biase Frezza.

IRES - IRAP - prestazioni professionali - art. 109, co. 2, lett. b) d.P.R. 917/86 - difesa giudiziale - definizione del grado del processo - non è necessaria - ultimazione fase giudiziale - è necessaria - deducibilità dei costi - consegue.

In tema d'imposte dirette e secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 109, co. 2, lett. b) d.P.R. 917/86, i corrispettivi per le prestazioni professionali rese nell'esercizio della difesa giudiziale devono ritenersi conseguiti al momento in cui le prestazioni sono ultimate, con ciò potendo far riferimento non solo a gradi, ma anche a singole fasi di giudizio purché definite.

Ne consegue che è legittima la deducibilità dei costi *de quo* allorché sia ultimata la fase del procedimento giudiziale cui il compenso afferisce.

D.P.R. 917/86, art. 109, co. 2, lett. b).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 976/2017 del 21.03.2017, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

Abuso del diritto - *leasing* nautico - condizioni - risparmio d'imposta sussiste - finalità carattere economico - sono necessarie - abuso di diritti fondamentali - pratiche abusive - non sussistono - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Leasing nautico - maxicanone iniziale - è tale - garanzia per l'intero costo - incombe all'acquirente - numero ridotto di canoni - prezzo finale di riscatto - irrisorietà - peculiarità del prodotto - esigenze del mercato - contratto - liceità - consegue - abuso del diritto - non sussiste.

IVA - *Leasing* nautico - licenza di navigazione - non è necessaria - iscrizione nel Registro internazionale - non è necessaria - art. 8 bis, co. 1, lett. a) ed e) d.P.R. 633/72 - imponibilità - non consegue.

Al fine di accertare la sussistenza del carattere elusivo di contratti (nel caso di specie, di *leasing* nautico), tali da configurare la fattispecie dell'abuso del diritto, occorre verificare la presenza di pratiche elusive, consistenti nell'utilizzo di una forma giuridica finalizzata a conseguire, quale scopo principale, un risparmio d'imposta, anche se accompagnate da secondarie finalità di carattere economico. Quando questo regolamento contrattuale asseritamente abusivo riguarda anche diritti fondamentali, garantiti dall'ordinamento comunitario è l'Ufficio a dover dimostrare l'elusione, trattandosi di tributi armonizzati. Quest'ultimo non dovrà limitarsi ad una mera generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta.

Nei contratti di *leasing* nautico, la presenza di un maxicanone iniziale in misura percentuale eccessivamente elevata in rapporto agli indici di normalità e dell'obbligo, posto a carico dell'utilizzatore, di prestare garanzie a copertura dell'intero costo dell'operazione di *leasing*, il ridotto numero dei canoni ed un prezzo finale di riscatto, tanto esiguo da rendere certa e non aleatoria la scelta finale dell'utilizzatore (facendo, con ciò, venir meno

un elemento fondamentale del contratto di *leasing*) non implica necessariamente elusione fiscale, dovendosi tenere conto delle peculiarità del bene.

Infatti, l'offerta di imbarcazioni, non solo già usate, ma anche di nuova costruzione, trovano difficile collocazione se non a fronte di elevato deprezzamento, per cui nei contratti in esame il concedente, a fronte della sopravvenuta insolvenza del fruitore, si troverebbe esposto ad un rischio economico di rilevanti dimensioni, non potendo compensare, con la vendita del bene, la sua esposizione nei confronti del costruttore.

L'assenza temporanea della licenza di navigazione e, quindi, la mancata iscrizione nel Registro internazionale di un'imbarcazione, non comporta l'imponibilità della stessa ai sensi dell'art. 8 bis, co. 1, lett. a) ed) d.P.R. 633/72: la norma, infatti, non pone quale condizione della non imponibilità, né l'ultimazione dei lavori di costruzione del bene né, tantomeno, che lo stesso sia fornito della licenza o iscritto presso il suddetto registro.

D.P.R. 633/72, art. 8 bis, co. 1, lett. a) ed e).

Cassazione n. 25374/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 984/2017 del 21.03.2017, Presidente: Alessandro Alessandrini; Estensore: Roberto Aponte.

Tassa automobili - riscossione - diritto - decadenza - art. 5, co. 51 d.l. 953/82 - l. 53/83 - termine triennale - notificazione - cartella di pagamento - non è sufficiente - atto prodromico - informazione al contribuente - è necessario - omissione - decadenza - consegue.

In tema di tassa di possesso sugli autoveicoli, è inidonea al fine di evitare la decadenza dal diritto per la riscossione, di cui all'art. 5, co. 51 d.l. 953/82, convertito in l. 53/83, la mera notificazione (effettuata, nel caso di specie, dopo il termine di tre anni previsto dalla norma) di una cartella di pagamento non tempestivamente preceduta dall'atto prodromico necessario ad informare il destinatario della pretesa dell'ente.

D.l. 953/82, art. 5, co. 51; l. 53/83

Cassazione n. 315/14; n. 3658/97.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 997/2017 del 20.03.2017, Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Annalisa Marconi.

Raddoppio dei termini - d.l. 78/90 - *tempus regit actum* - principio - applicazione retroattiva - è possibile.

Prove atipiche - presunzioni semplici - sono tali.

Prove atipiche - ammissibilità nel processo tributario - è possibile.

Lista *Pessina* - riscontri documentali - scarsa collaborazione delle amministrazioni finanziarie estere - utilizzabilità - consegue.

Il raddoppio dei termini accertamento, previsto dall'art. 12, co. 2 *bis* e 2 *ter* d.l. 78/09 incide sul piano procedimentale del rapporto tributario, è sorretto dal principio del *tempus regit actum*, e dunque può trovare applicazione anche a periodi d'imposta pregressi rispetto a quello in cui è stato introdotto.

Le prove atipiche sono ammesse nel processo tributario data l'utilizzabilità in tale contesto delle presunzioni semplici nei limiti di cui all'art 2797 Cod. civ. In questo senso, informazioni acquisite irrualmente come quelle derivanti dalla lista cd. "*Pessina*", ma suffragate da riscontri rinvenuti dall'Ufficio e dalla guardia di finanza nell'ambito dell'attività istruttoria possono superare i limiti di cui agli artt. 32 e 33 del d.P.R. 600/73 e art. 51 d.P.R. 633/72.

Tanto più l'ammissibilità di prove atipiche deve essere considerata ammissibile nel processo tributario (come peraltro confermato da Cassazione 8606/15) quanto più le informazioni di riscontro dei fatti in essere rappresentati dovrebbero provenire dalle Amministrazioni finanziarie di paesi, come la Svizzera e il Liechtenstein, che tradizionalmente non hanno mai mostrato una spiccata collaborazione con l'erario italiano e in ragione della violazione degli obblighi comunicativi del contribuente recati dall'art 4 d.l. 167/90.

D.l. 78/90, art. 12, co. 2 bis, 2 ter; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 39, co. 2, art. 41, co. 2; d.P.R. 633/72, art. 54, 55, co. 1; art. 2729 Cod. civ.

Cassazione, n. 17183/15; n. 5220/05; n. 13819/03; n. 20668/14; n. 9760/15; n. 8054/14; n. 19894/05; n. 8606/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 998/2017 del 20.03.2017, Presidente: Ornella D'Orazi; Estensore: Anna Lisa Marconi.

Contenzioso tributario - esecuzione esattoriale - opposizione - impugnazione cartelle esattoriali - pluralità di pretese - pretese non tributarie - crediti INPS - giudice ordinario - competenza - sussiste - pretese tributarie - Commissione tributaria - competenza - sussiste - trasmissione degli atti - è dovuta.

Notificazioni - relata di notifica del destinatario - sottoscrizione del messo - non sussiste - data di notifica - non sussiste - tempestività impugnazione - è incontestabile - nullità della notifica - consegue - impugnazione del contribuente - effetto sanante - non consegue - cartella - nullità - consegue.

In tema di opposizione ad esecuzione esattoriale, qualora siano impugnate più cartelle esattoriali ovvero un'unica cartella fondata, però, su una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributarie ed altre di diversa natura, senza che sia stata operata alcuna distinzione relativamente alla natura dei crediti, innanzi al giudice ordinario, quest'ultimo deve trattenere presso di sé la causa in relazione ai crediti d'imposta non tributari.

Sarà, invece, tenuto a trasmettere al giudice tributario la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di competenza di quest'ultimo. (Nel caso di specie, non sono di competenza del giudice tributario le pretese relative a contributi INPS, comprensive di interessi, commissioni, aggi e sanzioni.)

L'omessa sottoscrizione del messo notificatore, oltre che della data di notifica sulla relata in possesso del destinatario implicano, da un lato, l'impossibilità di verificare che la notifica sia avvenuta effettivamente da soggetto dotato del relativo potere ai sensi dell'art. 45 d.lgs. 112/99 e dall'altro, l'incontestabilità della tempestività dell'impugnazione della cartella, prevalendo i dati contenuti od omessi (come nel caso di specie) in quest'ultima su quelli contenuti nella relata in possesso del notificante. Ne consegue che l'impugnazione del contribuente non ha effetto sanante, oltre che la nullità della cartella.

D.lgs. 112/99, art. 45.

Cassazione n. 11145/15; 15425/14; 14831/08; 398/12; 5392/04; CTP Parma n. 340/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1000/2017 del 20.03.2017, Presidente ed Estensore: Ornella D'Orazi.

IRPEF - carichi di famiglia - coniugi separati - affidamento condiviso - detrazione del 50% - art. 12, co. 5 d.P.R. 917/86 - verifica in concreto del mantenimento - è dovuta - mantenimento esclusivo - è tale - detrazione del 100% - deve essere riconosciuta.

Qualora, a prescindere dalla sussistenza del formale affidamento condiviso dei figli, sia un unico coniuge a provvedere in via esclusiva al mantenimento degli stessi, a nulla rileva che l'altro coniuge abbia già provveduto a detrarre il 50% per carichi di famiglia dal proprio reddito ai sensi dell'art. 12, co. 5 TUIR: al primo coniuge deve essere riconosciuta la detrazione del 100%.

D.P.R. 917/86, art. 12, co. 5.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1001/2017 del 20.03.2017, Presidente ed Estensore: Ornella D'Orazi.

IRES - perdita su crediti - atto di transazione - generico - immotivato - rilevanza fiscale della perdita - non sussiste.

Costi sostenuti da un'impresa - deducibilità da parte di un'altra - mancanza di rilievo documentale - non è possibile - sinergia produttiva - non rileva.

Non può essere opposta all'Amministrazione finanziaria la perdita su crediti derivante da un atto di transazione immotivato e generico e dal quale non si evincano le ragioni della scelta del contribuente.

Costi inerenti all'impresa ma sostenuti da un'altra non possono essere imputati alla prima (e quindi dedotti) senza un adeguato rilievo documentale anche se l'attività di quella è accessoria rispetto a questa (nel caso di specie un'impresa commercializzava i prodotti realizzati dall'altra).

D.P.R. 917/86, art. 101, co. 5, art. 109.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1003/2017 del 20.03.2017, Presidente ed Estensore: Ornella D'Orazi.

IRPEF - accertamento - indagini bancarie - donazione - somma pecuniaria - dichiarazione dei donanti - data certa - non sussiste - dichiarazione - non rileva - atto di compravendita - bene immobile - è tale - elemento non circostanziato - è tale - univocità e certezza - non sussistono - presunzione semplice - non è tale - prova contraria - non è idonea.

In presenza di una donazione, a nulla rileva la dichiarazione resa dai donanti (nel caso di specie, genitori del contribuente che avevano donato una somma di denaro) in assenza di data certa, nè è sufficiente, a tale scopo, l'atto pubblico di compravendita del bene immobile (un terreno) il cui ricavato poi sarebbe stato donato all'appellante, in quanto costituisce elemento non circostanziato e privo dei requisiti di univocità e certezza necessari affinché possa essere preso in considerazione, anche solo come presunzione semplice.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1004/2017 del 22.03.2017, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Giuliano Andreoli.

Appalto - somministrazione di manodopera - distinzione - prova - violazione art. 18, d.lgs. 276/03 - oblazione - detraibilità dell'IVA - deducibilità del costo - conseguono.

Appalto - costo - deduzione ai fini IRAP - è ammessa.

Sono deducibili i costi (e detraibile l'IVA) addebitati ad una società per una prestazione la cui natura è contestata essendo ascrivibile al contratto d'appalto ovvero alla somministrazione di manodopera (in violazione dell'art. 18, d.lgs. 276/03) una volta che il fruitore della stessa abbia estinto, mediante oblazione, il reato contestato e che non sia applicabile il disposto di cui all'art. 8, co. 35, l. 67/88.

Alle stesse conclusioni si perviene in tema di IRAP una volta che il contribuente dimostri, anche mediante produzione di CTU disposta in sede civile, che la società dante

causa era pur sempre caratterizzata da una larvale struttura organizzativa e dunque non poteva essere semplicemente considerata come soggetto interposto nella prestazione di manodopera.

D.lgs. 276/03, art. 18; l. 537/93, art. 14, co. 4 bis; l. 212/00, art. 7; l. 67/88, art. 8, co. 35

Cassazione n. 562/17; Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, n. 702/17 (Sez. III).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1008/2017 del 22.03.2017, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Giuliano Andreoli.

Accertamento - attività istruttoria - società cancellata dal registro delle imprese - nullità dell'accertamento - consegue - efficacia nei confronti dei soci - non sussiste.

Art. 28, co. 4, d.lgs. 175/14 - società già cancellate dal registro delle imprese all'entrata in vigore - efficacia retroattiva - non sussiste.

Non ha effetto nei confronti dei soci di società di capitali liquidata, e cancellata dal registro delle imprese, l'atto impositivo notificato a quest'ultima a seguito di attività istruttoria svolta nei confronti della medesima società, prima dell'entrata in vigore dell'art. 28, co. 4 d.lgs. 175/14, che comunque non può avere efficacia retroattiva.

In ogni caso la norma in questione farebbe salvo l'atto impositivo e non già l'attività istruttoria che, rivolta nei confronti di un soggetto cessato sarebbe comunque improduttiva di effetti tali da giustificare il successivo atto di imposizione.

D.lgs. 175/14, art. 28, co. 4; d.P.R. 602/73, art. 36; art. 2495, co. 2 Cod. civ.

Cassazione, n. 1338/16; n. 20870/10; Cassazione SS. UU. n. 4062/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1009/2017 del 20.03.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Massimo D'Amato.

IRPEF - IVA - IRAP - accertamento - dichiarazione dei redditi - libero professionista - indagini bancarie - art. 32, co. 1, n. 2 d.P.R. 600/73 - prelevamenti - presunzione - non si applica - contanti ed assegni ricevuti - sussistono - giustificazioni - omissione - redditi soggetti ad imposta - sono tali.

A prescindere dalla non applicabilità della presunzione relativa ai prelevamenti di cui all'art. 32, co. 1, n. 2 d.P.R. 600/73 ai liberi professionisti, qualora il contribuente abbia omesso in sede di accertamento di fornire giustificazioni relativamente ad assegni e contanti versati sui propri conti correnti, questi verranno tassati come reddito dell'attività svolta personalmente dal contribuente (ossia quella professionale).

D.P.R. 600/73, art. 32, co. 1, n. 2.

Cassazione n. 228/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1012/2017 del 20.03.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Massimo D'Amato.

Imposta di registro - accertamento - valore immobile - negozio - esercizio attività commerciale - criterio comparativo - art. 51 d.P.R. 131/86 - medesima categoria - non rileva - vetrine - rilevano - ubicazione - rileva - analoghe caratteristiche e condizioni - sono necessarie - mancanza - comparazione - non è possibile.

In tema di imposta di registro, non si può definire comparabile, ai fini dell'utilizzo del criterio di cui all'art. 51 d.P.R. 131/86, un immobile esclusivamente in ragione della sua appartenenza alla medesima categoria di quello accertato. In particolare, trattandosi di negozio (immobile adibito all'esercizio di attività commerciale) rilevano quali elementi essenziali nella determinazione del prezzo l'ubicazione, il numero di vetrine: ragioni queste per le quali un negozio anche distante o adiacente a quello accertato può assumere valori totalmente differenti. Ne consegue che, in assenza delle analoghe caratteristiche e condizioni, la comparazione non può essere ritenuta valida.

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

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1013/2017 del 20.03.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Massimo D'Amato.

**Accertamento sintetico redditometro - presupposto- scostamento del reddito sintetico per almeno il 25% rispetto al dichiarato - è tale.
Reddito dichiarato - incremento della quota forfettaria deducibile - rilevanza a fini redditometrici - sussiste.**

Nel verificare i presupposti per un accertamento cd. "sintetico" ex art. 38, co. 4 ss. d.P.R. 600/73, l'Ufficio deve verificare, *inter alia*, la sussistenza di uno scostamento di almeno il 25% fra reddito dichiarato e reddito sinteticamente determinato per almeno due periodi d'imposta [al tempo dei fatti di causa, N.d.M.].

Ai fini del reddito dichiarato tuttavia l'ufficio deve tenere conto di particolari deduzioni forfettarie (art. 66 TUIR) di cui il contribuente in ragione della sua specifica attività (nel caso di specie, autotrasportatore) che, incrementando il reddito, possono concorrere a ridurre il differenziale al di sotto del 25%.

Corre l'obbligo all'Ufficio di produrre copia dell'accertamento con adesione per una annualità pregressa qualora lo stesso voglia utilizzare le sue risultanze a conforto delle conclusioni processuali.

D.P.R. 600/73, art. 38, co. 4 e co. 5; d.P.R. 917/86, art. 66; d.m. 10.09.192.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1014/2017 del 20.03.2017, Presidente: Ornella D'Orazi; Estensore: Massimo D'Amato.

Contenzioso tributario - litisconsorzio necessario - soci e società di persone - sussiste - omissione - nullità - consegue.

Litisconsorzio - omesso rispetto formale - ossequio sostanziale - procedimenti separati - strettamente coordinati - principio dell'unitarietà dell'accertamento - è rispettato - sentenze - nullità - non consegue.

Benché in caso di giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (quali sono, come nel caso di specie, soci e società di persone) consegue la nullità assoluta della sentenza, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, qualora tuttavia le controversie sui rapporti tra società e soci siano stati trattati in maniera sostanzialmente unitaria, oltre che strettamente coordinata e consequenziale (a fronte della riunione dei procedimenti), pervenendo ad un'unica decisione in sede di legittimità il principio dell'unitarietà dell'accertamento deve ritenersi pienamente rispettato e quindi le sentenze regolarmente pronunciate.

Cassazione n. 14185/08; n. 16461/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 1021/2017 del 22.03.2017, Presidente: Alessandro Alessandrini; Estensore: Valerio Bolognesi.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - società di capitali - agevolazione - aree urbanizzate - utilizzo edificatorio entro cinque anni - non sussiste - imposta - è dovuta - estinzione della società - sopravvenienza successiva - è tale - notifica dell'avviso - successiva - è tale - liquidatore - responsabilità - art. 1218 c.c. - non sussiste.

L'obbligazione solidale relativa all'imposta di registro dovuta da una società di capitali a fronte dell'intervenuta decadenza dal beneficio fiscale per mancato utilizzo edificatorio di aree urbanizzate entro i cinque anni dall'acquisto delle stesse, non grava sul legale rappresentante né sul liquidatore.

Non è, inoltre, possibile ravvisare in capo a quest'ultimo una responsabilità per inadempimento di natura civilistica, ex art. 1218 c.c., a fronte del mancato versamento dell'imposta liquidata, qualora questa sia sopravvenuta all'atto di trasferimento e notificata dopo l'estinzione della società interessata.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 1032/2017 del 23.03.2017, Presidente: Francesco Caruso, Estensore: Alberto Zioldi.

Fondo svalutazione crediti - accantonamento - deducibilità fiscale - presupposto - crediti non assicurati.

Finanziamento - cessione del quinto dello stipendio - assicurazione ex lege - copertura limitata - è tale - deducibilità dell'accantonamento al fondo - permanente.

È deducibile dal reddito di impresa il fondo di svalutazione per perdite su crediti risultante dagli accantonamenti effettuati da una società, per finanziamenti concessi dietro cessione del cd. "quinto dello stipendio".

Per quanto la deducibilità fiscale ex art. 103, co. 6 d.P.R. 917/86 non sia possibile qualora il credito sia assicurato, e quelli derivanti da finanziamento per cessione del "quinto dello stipendio" lo siano *ex lege* (cfr. d.P.R. 180/50, art. 34), va rilevato come la suddetta assicurazione sia a carico dello stesso soggetto finanziato (il lavoratore) e il premio quindi non sia deducibile da parte della società erogante la somma.

Inoltre l'assicurazione *ex lege* copre solamente i rischi tassativamente individuati (come ad esempio quello di morte del lavoratore) e non tutti gli accadimenti che potrebbero in ogni caso nuocere alle ragioni di credito del soggetto finanziatore (come ad esempio la perdita del lavoro del soggetto finanziato).

D.P.R. 917/86, art. 106, co. 3; d.P.R. 180/50, art. 54.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 1035/2017 del 22.03.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Valerio Bolognesi.

IRPEF - mutuo per l'acquisto della prima casa - sottoscrizione di un solo coniuge - detrazione riconosciuta in capo all'altro coniuge - non è possibile - art. 15 d.P.R. 917/86 - legittimazione alla detrazione - intestatario del contratto - è tale.

La detraibilità degli interessi passivi ai fini IRPEF a fronte dell'accensione di un contratto di mutuo non può spettare al coniuge di colui che ha acceso il contratto. La disciplina di cui all'art. 15 d.P.R. 917/86 è rivolta solo all'intestatario del contratto, a nulla rilevando la circostanza relativa al rilascio d'ipoteca ovvero alla considerazione che questa gravi sul fondo di proprietà di entrambi i coniugi.

D.P.R. 917/86, art. 15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 1037/2017 del 22.03.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Valerio Bolognesi.

IRPEF - cessione di terreno - permesso edificatorio - plusvalenza - redditi determinati da assunzione di obblighi - art. 67, co. I, lett. l) - non sono tali - obbligazione di permettere - non è tale - obbligazione con effetto reale - è tale.

In tema di IRPEF, dalla cessione di un terreno con permesso edificatorio non consegue una plusvalenza ricompresa nei redditi determinati dall'assunzione di obblighi, di cui all'art. 67, co. 1, lett. l) d.P.R. 917/86, in quanto il negozio stipulato non genera un'obbligazione di permettere (da intendersi, permettere l'edificazione o il subentro nel diritto di edificazione), bensì un'obbligazione con effetti traslativi della proprietà, avente contenuto di trasferimento di un diritto, ossia quello di edificare.

D.P.R. 917/86, art. 67, co. I, lett. l.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 1038/2017 del 23.03.2017, Presidente ed Estensore: Piero Messini D'Agostini.

IVA - compravendita di immobile - avviso di liquidazione - obbligo di motivazione - art. 7 l. 212/00 - art. 3 l. 241/90 - motivazione *per relationem* - è legittima - stima Ufficio del Territorio - allegazione - è necessaria - elementi essenziali - devono essere riportati - omissione - nullità dell'avviso - consegue.

Viola il principio di obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'art. 7, l. 212/00, la mancata allegazione del documento relativo alla stima dell'Ufficio del Territorio (stima UTE) presente in sede di motivazione dell'avviso di liquidazione.

A nulla rileva, infatti, che tale documento fosse disponibile sia presso l'Ufficio sia presso l'Agenzia del Territorio che l'aveva redatto, in quanto il contenuto essenziale dello stesso non è stato richiamato nell'avviso dell'Ufficio.

L. 212/00, art. 7; l. 241/90, art. 3.

Cassazione n. 24254/15; n. 26527/14; n. 15327/14; n. 9032/13; n. 1167/14; n. 13490/08; n. 2203/06.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1039/2017 del 23.03.2017, Presidente: Francesco Paolo Moliterni, Estensore: Stefano Marinelli.

Frode IVA - carosello - Repubblica di San Marino - ignoranza incolpevole della frode - documentazione doganale - effettivo pagamento - documentazione di trasporto - cessione realizzata a prezzi di mercato - prova - è sufficiente.

Frode carosello - proscioglimento in sede penale - automatismo degli effetti in sede tributaria - non sussiste - valenza probatoria della sentenza - sussiste.

Non può essere presunta la consapevolezza della frode IVA (cd. frode carosello) da parte dell'imprenditore italiano che cede merce a società sammarinese la quale a sua volta la rivende a una cartiera italiana, qualora il contribuente, già prosciolto in sede penale: (i) dimostri l'effettiva movimentazione della merce mediante produzione di documentazione doganale; (ii) produca documenti di trasporto attestanti l'effettiva consegna; effettuazione del pagamento; (iii) riscontri in merito alla "effettività" e alla "operatività", *ratione temporis*, della controparte sammarinese.

*Corte di giustizia UE 12.01.2006 "Optigen"; 06.07.2006 "Kittel"; 27.09.2007 "Teleos";
Corte; Cassazione, n. 10578/15; n. 24426/13.*

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 00, sentenza n. 1046/2017 del 23.03.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Filippo Massari.

Contributo unificato - valore della causa - azione civile - domanda principale - rileva - domanda in via subordinata - non rileva.

Contenzioso tributario - autotutela - cessata materia del contendere - rifusione delle spese processuali - obbligo - permane.

Il contributo unificato dovuto per le cause radicate in sede civile si applica, tra l'altro, avuto riguardo al valore di queste ultime, restando inteso che un'eventuale domanda al risarcimento danni per lite temeraria ex art. 96 c.p.c. non qualifica come "indeterminato" il valore di causa se essa è proposta in via subordinata rispetto alla principale.

La cessata materia del contendere per autotutela dell'ente impositore (nel caso di specie, la Cancelleria del Tribunale civile) non fa venire meno in capo allo stesso l'obbligo di rifondere le spese del giudizio.

Art. 96, c.p.c.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1071/2017 del 23.03.2017, Presidente: Francesco Paolo Moliterni; Estensore: Filippo Massari.

Contenzioso tributario - difensore - convocazione regolare - assenza ingiustificata a orario d'udienza - ritardo di sessanta minuti - non è ammesso - norma speciale -

applicabile al procedimento innanzi al Giudice di Pace - interpretazione estensiva - non è ammessa - giudice tributario - applicabilità - non consegue.

In tema di contenzioso tributario, il processo deve ritenersi regolarmente radicato qualora benché regolarmente convocata, la parte o il proprio difensore non si siano presentati all'orario prestabilito presso la sede della Commissione tributaria.

La parte, infatti, non ha diritto di comparire entro sessanta minuti dall'orario prefissato, trattandosi di principio di portata speciale, applicabile solo ai procedimenti innanzi al Giudice di Pace.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1074/2017 del 23.03.2017, Presidente: Francesco Paolo Moliterni, Estensore: Filippo Massari.

Accise - gas naturale impiegato per riscaldamento - gas metano - distinzione - non rileva - tributo - è dovuto.

Accise - applicazione - impiego del gas estratto - rileva.

Ai fini dell'applicazione delle accise, non ha rilievo la distinzione fra "gas naturale" e "gas metano" né ai sensi dell'attuale art. 26 T.U.A., né in base al previgente art. 21. Anche nel sistema precedente, infatti, l'accisa non era dovuta per il solo gas naturale estratto che non fosse oggetto di alcuna lavorazione, chimica o meccanica.

Per converso, per poter utilizzare il gas naturale per finalità di riscaldamento o altro, è necessario se non altro separarlo dall'acqua alla quale normalmente si accompagna: donde appunto la manipolazione (anche solo meccanica) che integra il presupposto d'imposta unitamente alla finalità del suo impiego, che assume valenza assorbente.

T.u.a. (504/95), art. 21, art. 26.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1079/2017 del 23.03.2017, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Filippo Massari.

ICI - attribuzione rendita - efficacia retroattiva prima della notifica - non è possibile - applicazione retroattiva a periodi d'imposta ancora suscettibili di accertamento - è possibile.

Ai fini ICI, l'art. 74, co. 1, l. 342/00 deve essere interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare ai fini tributari una rendita prima della sua notifica, ma ciò non esclude l'utilizzabilità della medesima, una volta notificata, a fini impositivi, anche per annualità di imposta anteriori ancora suscettibili di accertamento o di liquidazione.

L. 342/00, art. 74, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 1100/2017 del 27.03.2017, Presidente: Francesco Caruso; Estensore: Massimiliano Rossi.

IRAP - art. 3, co. 1, lett. b) d.lgs. 446/97 - autonoma organizzazione - attività di lavoro autonomo - va accertata - attività d'impresa commerciale - si presume sempre.

L'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione rileva, a fini IRAP, esclusivamente nel caso in cui l'attività del contribuente possa essere considerata quale lavoro autonomo professionale e non nel caso in cui costituisca attività d'impresa che, in quanto tale, è in ogni caso assoggettabile a tale tipo di imposizione ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. b, d.lgs. 446/97. (Nel caso di specie, il contribuente svolgeva attività edilizia e, pertanto, a prescindere dall'esistenza o meno di un'autonoma organizzazione, lo stesso rientrava nelle categorie soggette ad imposizione ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. b, d.lgs. 446/97).

D.lgs. 446/97, art. 3, co. 1, lett. b.

Cassazione n. 19237/12; n. 8120/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1105/2017 del 27.03.2017, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Massimo D'Amato.

Vendita immobiliare - caparra confirmatoria - pattuizione in assenza di preliminare - tributo di registro - non è dovuto.

Caparra confirmatoria - fatturazione - principio di alternatività IVA registro - non si applica.

Una caparra confirmatoria non necessariamente è pattuita congiuntamente alla stipula di un contratto preliminare, così che la sua dazione (in assenza di questo) non sconta l'imposta di registro nella misura dello 0,5% ma altro tributo, se dovuto (nel caso di specie, IVA).

Per converso, se la pattuizione della caparra e la sua effettiva dazione hanno luogo congiuntamente a un preliminare e dovuto il tributo di registro, non potendo essere la dazione in questione essere assimilata a un anticipo del pagamento del prezzo definitivo (e dunque nel caso di specie assoggettata ad IVA) posto che finalità ultima della caparra è quella di predeterminare l'ammontare del danno in caso di inadempimento di una delle parti.

D.P.R. 131/86, art. 22; art. 6 Tariffa, Parte I; art. 10, Tariffa, Parte I; art. 1385 Cod. civ.

Cassazione, n. 28697/05; n. 4047/07.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1110/2017 del 27.03.2017, Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Gigliola Natale.

Società di comodo - presunzione di maggiore redditività - natura - anti-elusiva - anti-abusiva - è tale.

Società di comodo - applicazione della disciplina - maggior reddito - inversione dell'onere della prova - consegue.

Società di comodo - transazioni commerciali - clienti - società con suoi stessi soci - presunzione - è rafforzata.

La disciplina delle cd. "società di comodo" recata dall'art. 30 l. 724/94 (e successive modifiche) reca una presunzione di maggiore redditività per l'ente interessato con onere della prova contraria in capo al contribuente. In tal senso, essa manifesta una finalità anti-elusiva, ora racchiusa dal principio del divieto dell'abuso del diritto.

Il contribuente che intenda scongiurarne l'applicazione e onerato dal presentare istanza di interpello, il cui rigetto è comunque impugnabile ovvero dal produrre, in contenzioso, elementi certi, oggettivi ed incontrovertibili che dimostrino l'eccezionalità del caso in questione (nel caso di specie, trattandosi di immobiliare di gestione, poteva addursi e provarsi la straordinaria vetustà degli immobili, tale da non poterli far fruttare in modo adeguato).

Tale prova contraria va vagliata ancora con maggior scrupolo quando si rilevi che la società in questione intrattiene operazioni commerciali essenzialmente solo con altri soggetti controllati o riferibili alla sua compagine societaria, come correttamente osserva anche la Circ. n. 44 del 09.07.2007 (nel caso di specie buona parte dei soci della società "di comodo" erano anche soci delle società che da questa acquisivano immobili in locazione per canoni particolarmente bassi rispetto ai valori di mercato)

L. 72/94, art. 30; d.l. 138/11, art. 2, co. 36 decies;

Cassazione, n. 17010/12; n. 25697/15; n. 4561/15

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1114/2017 del 27.03.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Dogana - diritti - *royalties* dovute dal licenziatario - inclusione nel valore della merce importata - presupposti - ingerenza del licenziante nella commercializzazione dei beni - penetranti poteri di supervisione e controllo.

Ai fini dell'applicazione dei diritti doganali (dazi e IVA) va computato nel valore delle merci importate anche quello delle *royalties* pagate al licenziante come condizioni di vendita delle stesse ex art. 157 e 160 delle Condizioni di applicazione del Codice doganale comunitario (DAC).

Tali condizioni sussistono e dunque le *royalties* si assommano al valore delle merci importate quando, come nel caso di specie il licenziante: (i) si riserva l'approvazione

delle merci prima della loro immissione sul mercato; (ii) si riserva il diritto di accesso agli stabilimenti del licenziatario; (iii) può programmare la produzione dei beni e la loro immissione in mercato; (iv) può concedere al licenziatario la possibilità di esternalizzare parte del circuito produttivo a soggetti terzi.

D.A.C., art. 157, 160; C.D.C., art. 29, co. 2, art. 32, lett. c); d. lgs. 472/97, art. 5, 6 e 12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1115/2017 del 27.03.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Dazi doganali - art. 13, co. 2 d.lgs. 471/97 - liquidazione del tributo - omissione - versamento - omissione - sanzioni - conseguono - principio di legalità - violazione - non sussiste.

Non viola il principio di legalità l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 13, co. 2 d.lgs. 471/97, oltre che in caso di mancata riscossione dei tributi dichiarati, anche qualora vi sia l'omissione della liquidazione di un tributo che, di conseguenza, non è stato versato.

D.lgs. 471/97, art. 13, co. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1132/2017 del 28.03.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Maurizio Truffelli.

Imposta di registro - sentenze di nullità - sentenze di annullamento - sentenze risolutive di contratti - art. 3, lett. e) Tariffa allegata d.P.R. 131/86 - applicabilità - sentenza di revocatoria fallimentare - applicabilità - non sussiste.

La disposizione di cui all'art. 3, lett. e), Tariffa allegata d.P.R. 131/86, ha carattere speciale rispetto all'art. 8, lett. b) e si riferisce alle sole pronunce che comportano caducazione dell'atto impugnato, ossia sentenze di nullità o annullamento di un atto, o di risoluzione di un contratto.

Ne consegue che la stessa non trova applicazione in presenza di una sentenza di revocatoria fallimentare, la quale dichiara esclusivamente la mera inefficacia del negozio giuridico nei confronti della procedura fallimentare, realizzando un trasferimento di ricchezza nei confronti del fallimento.

D.P.R. 131/86, Tariffa allegata, artt. 3, lett. e) e 8, lett. b).

Cassazione n. 17584/12; n. 24954/13; n. 27960/11; n. 18707/10; n. 4537/09; n. 21160/05.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1137/2017 del 28.03.2017, Presidente: Antonella Ioffredi, Estensore: Maurizio Truffelli.

Attività d'impresa - costo - deduzione - antieconomicità dell'operazione - prova dell'effettività del costo e dell'utilità dell'operazione - spetta al contribuente - omissione - indeducibilità del costo - indetraibilità IVA - conseguono.

Sentenza - motivazione - succinta esposizione dei motivi di fatto e delle ragioni di diritto - è sufficiente.

Non sono deducibili da parte dell'imprenditore costi manifestamente antieconomici rappresentati in fatture recanti causali generiche, emesse da soggetti (poi qualificatisi come) evasori totali e per un'attività eccentrica rispetto all'oggetto sociale dell'emittente la fattura stessa (nel caso di specie trattavasi di procacciamento di clientela da parte di società edile).

Nel caso in cui il contribuente voglia ugualmente procedere alla deduzione del costo ex d.P.R. 917/86, art. 109 e alla detrazione IVA, esso deve dimostrare (con onere della prova a suo esclusivo carico) l'effettività dell'operazione e l'utilità da essa ricavata.

In caso contrario, dall'antieconomicità della scelta deriva il potere dell'Ufficio di valutare in senso negativo i costi dedotti anche a fronte di una tenuta regolare della contabilità da parte del contribuente stesso.

Una sentenza è adeguatamente motivata, secondo i principi recati dall'art 118 disp. att. c.p.c. anche quando in essa si ravvisa un succinto ma persuasivo itinerario logico argomentativo finalizzato all'esposizione dei fatti rilevanti e alle ragioni giuridiche della scelta [del collegio, N.d.M.].

D.P.R. 633/72, art. 19, art. 21; d.P.R. 917/86, art. 109, co. 4; art. 2727, 2697, co. 2 Cod. civ.; art. 118, disp. att. C.p.c.

Cassazione, n. 9878/16; n. 28190/13; n. 4306/10; n. 28057/09; n. 27546/09; n. 6548/09; n. 16993/07; n. 13546/06; n. 12802/06; n. 3390/05; n. 16831/03.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 00, sentenza n. 1142/2017 del 28.03.2017, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Federico Cocchi.

Tributi locali – incarico a società – surroga al Sindaco – consegue – sottoscrizione degli atti a stampa – è sufficiente.

L'incarico a società per l'accertamento e la riscossione dei tributi locali (ivi inclusa l'imposta sulla pubblicità) da parte del Comune dal comune fa sì che il legale rappresentante di quella si surroghi al Sindaco per quanto concerne la formazione e la sottoscrizione degli atti impositivi, a ciò essendo sufficiente la sua firma anche a stampa

D. lgs. 507/93, artt. 4, 5 e 6; l. 454/95, art. 1, co. 87; d.P.R. 600/73, art. 42.

Cassazione, n. 9627/12; Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna n. 937/16 (Sez. VII).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1148/2017 del 28.03.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Barbara Torsello.

Imposta di registro - contratto di locazione - lastrici solari - diritto di superficie - art. 952 c.c. - non sussiste - intrinseca natura dell'atto - rileva - effetti giuridici - rilevano - art. 20 d.P.R. 131/86 - applicabilità - non consegue.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 d.P.R. 131/86, non è possibile riqualificare un contratto di locazione (nel caso di specie, di lastrici solari) quale costituzione di diritto di superficie, ex art. 952 c.c., in quanto, nel determinare il regime di tassazione di un atto è necessario tenere conto dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici prodotti dallo stesso. (Nel caso di specie, la qualifica attribuita all'atto dalle parti, quale contratto di locazione di lastrico solare, corrisponde alla natura ed agli effetti giuridici prodotti dallo stesso).

D.P.R. 131/86, art. 20; art. 952 c.c.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1150/2017 del 29.03.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Angelo Peticca.

IRAP - soggetti passivi - società ed enti - art. 3 d.lgs. 446/97 - sono tali - esercizio di arti e professioni - associazione tra persone fisiche - è tale - ex lege - autonoma organizzazione - sussistenza - non rileva - accertamento - non è necessario.

Presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi. Secondo l'art. 3 d.lgs. 446/97 le società e gli enti sono intrinsecamente soggetti passivi IRAP, e anche qualora la predetta attività sia svolta nella veste di società semplici e associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Ne consegue l'esclusione della necessità di ogni accertamento in relazione alla sussistenza dell'autonoma organizzazione.

D.lgs. 446/97, art. 3.

Cassazione n. 25313/14; n. 7371/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1155/2017 del 29.03.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

Contenzioso tributario - notificazioni - pretesa tributaria - sentenza passata in giudicato - definitività - termine di prescrizione - dieci anni - art. 2953 c.c. - è tale - art. 25 d.P.R. 602/73 - applicabilità - non consegue.

IRES - IVA - IRAP - società estinta - soci - responsabilità - art. 2495 c.c. - somme riscosse - bilancio finale in sede di liquidazione - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Alla notifica di cartella esattoriale, fondata su una sentenza passata in giudicato relativa ad un atto impositivo, non sono applicabili i termini di prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione tributaria, ma soltanto il termine decennale previsto dall'art. 2953 c.c., dato che il titolo della pretesa tributaria non si rinviene più nell'atto, bensì nella sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha confermato la legittimità. Da ciò deriva l'inapplicabilità del termine di decadenza di cui all'art. 25 d.P.R. 602/73.

L'Ufficio può agire in via sussidiaria nei confronti dei soci di una società estinta nei limiti di cui all'art. 2495 c.c., ossia sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. A tal fine, tuttavia, incombe in capo al creditore (nel caso di specie, l'Ufficio) l'onere della prova relativo al presupposto della responsabilità del contribuente, dovendo, quindi, provare l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale.

Art. 2953 c.c.; d.P.R. 602/73, art. 25; art. 2495 c.c.

Cassazione n. 16730/16; n. 7676/12; n. 7327/12; n. 13259/15; n. 23916/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 1171/2017 del 29.03.2017, Presidente ed Estensore: Maurizio Block.

IRES - IVA - IRAP - contenzioso tributario - dichiarazioni del terzo - amministratore e socio unico - emissione fatture false - valore confessionario - mero indizio - non è tale - prova presuntiva - art. 2729 c.c. - è tale.

Le dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze, e in particolare quando abbiano valore confessionario, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ex art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica da parte dell'Amministrazione.

Tale (cioè prova presuntiva) può essere considerata la piena confessione da parte dell'amministratore e socio unico della società di aver effettivamente emesso fatture false.

Art. 2729 c.c.

Cassazione n. 11630/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1173/2017 del 29.03.2017, Presidente ed Estensore: Antonella Ioffredi.

Contenzioso tributario - impugnazioni - revocazione - art. 395, n. 4 c.p.c. - rimedio eccezionale - erronea percezione degli atti di causa - è necessaria - *iter* valutativo - motivazioni - accoglimento ricorso - giudice di primo grado - revocazione - non è esperibile - ricorso per Cassazione - è esperibile.

La revocazione, ex art. 395, n. 4 c.p.c., può essere esperita solo ed esclusivamente qualora vi sia stata un'erronea percezione degli atti di causa consistente nell'assumere come veridico un fatto che non lo è in modo incontrastabile ovvero nell'esatto opposto. Tale discrepanza deve essere frutto di supposizione e non di giudizio (in qual caso si dovrebbe ricorrere alle impugnazioni ordinarie).

Non è, pertanto, ammesso il ricorso alla revocazione qualora l'errore riguardi l'*iter* valutativo seguito dal giudice di primo grado ovvero il motivo per cui costui ha accolto il ricorso: ne consegue che l'unico rimedio previsto, in tale ipotesi, consiste nel ricorso per Cassazione.

Art. 395, n. 4 c.p.c.

Cassazione n. 6388/99.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1178/2017 del 29.03.2017, Presidente ed Estensore: Antonella Ioffredi.

Contenzioso tributario - appello - art. 342 c.p.c. - motivi - specificità - è necessaria - mancanza - inammissibilità - consegue.

È inammissibile, per violazione dell'art. 342 c.p.c., l'appello privo di una critica adeguata e specifica della decisione impugnata, e tale da consentire al giudice del gravame di percepire con certezza il contenuto delle censure, in riferimento alle statuizioni adottate in primo grado. (Nel caso di specie, l'appello non contiene l'indicazione specifica dei motivi di censura della sentenza impugnata, ma si risolve in una semplice reiterazione delle difese già espresse in primo grado, senza che siano state esplicitate censure alla sentenza impugnata).

Art. 342 c.p.c.

Cassazione n. 25218/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 1179/2017 del 29.03.2017, Presidente ed Estensore: Maurizio Block.

Contenzioso tributario - rinuncia dell'Ufficio alla pretesa - cessata materia del contendere - consegue - notifica successiva - nuova pretesa tributaria - medesima ragione della richiesta - illegittimità - consegue.

Un atto impositivo notificato al contribuente e motivato sullo stesso impianto di un altro ad esso precedente e a cui l'Ufficio aveva già rinunciato (con conseguente dichiarazione di cessata materia del contendere) deve considerarsi illegittimo.

L'attività impositiva della Pubblica Amministrazione, una volta esercitata mediante l'emanazione di un provvedimento impositivo che risulti, per qualche ragione, infondato si consuma e non può più essere esercitata.

Art. 24 Cost.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1186/2017 del 30.03.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Giovanni Trerè.

IRES - IVA - IRAP - associazioni sportive dilettantistiche - corrispettivi - in denaro o in natura - art. 90, co. 8, l. 289/02 - spese di rappresentanza - non sono tali - spese pubblicitarie - sono tali - condizioni - tassatività - è tale - sono necessarie - deducibilità - consegue.

I corrispettivi in denaro o in natura erogati per la promozione dell'immagine o dei prodotti commerciali e destinati a società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche nonché di associazioni sportive scolastiche, di cui all'art. 90, co. 8 l. 289/02, non possono essere considerati come "spese di rappresentanza". Queste ultime sono qualificate espressamente *ex lege* come pubblicitarie a patto che: (i) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; (ii) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; (iii) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; (iv) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

L. 289/02, art. 90, co. 8.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1189/2017 del 30.03.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Giovanni Trerè.

IRPEF - compravendita di immobile - prezzo incassato - valore di mercato - imposta di registro - determinazione - corrispondenza - presunzione - non è tale - art. 5, co. 3 d.lgs. 147/15 - *ius superveniens* - norma di interpretazione autentica - art. 2 l. 212/00 - irretroattività - consegue - art. 67 d.P.R. 917/86 - art. 68, co. 2 d.P.R. 917/86 - applicazione - consegue.

IRPEF - compravendita di immobile - area edificabile - strumenti urbanistici generali o attuativi - sono necessari - piano strumentale comunale - PSC - non rileva - piano operativo comunale - POC - rileva - edificabilità - sussiste.

A seguito dell'introduzione dell'art. 5, co. 3 d.lgs. 147/15, il principio di presunzione di corrispondenza del prezzo incassato a quello coincidente con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro - salvo che il contribuente dimostri di avere in concreto venduto o acquistato ad un prezzo inferiore - deve ritenersi superato.

La novella si pone espressamente quale interpretazione autentica e, in quanto tale, ai sensi dell'art. 2, l. 212/00, è applicabile retroattivamente. Ne consegue che qualora l'Ufficio non adduca prove specifiche in merito all'eventuale sottostima del bene oggetto della compravendita, il contribuente potrà legittimamente appellarsi al combinato disposto degli artt. 68, co. 1 e 67 d.P.R. 917/86, secondo il quale le plusvalenze realizzate mediante cessione di terreni sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Ai fini dell'applicazione delle imposte dirette, per area edificabile deve intendersi l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi. Assodato che il piano strumentale comunale (PSC) è lo strumento di pianificazione urbanistica generale del Comune, con il quale si definiscono i principi e le scelte strategiche per lo sviluppo del territorio, dettando indirizzi e prescrizioni per la pianificazione operativa e di dettaglio, mentre il piano operativo comunale (POC) è il piano che indica gli interventi da attuare in un determinato arco temporale, per determinare l'edificabilità di un terreno oggetto di transazione, occorre vagliare l'inserimento del medesimo nel POC.

Diversamente, in caso sia inserito solo nel PSC, come nel caso di specie, con destinazione urbanistica "nuovi ambiti specializzati per attività produttive", il requisito dell'edificabilità non potrà essere ritenuto sussistente.

D.lgs. 147/15, art. 5, co. 3; l. 212/00, art. 2; d.P.R. 917/86, artt. 67 e 68, co. 1.

Cassazione n. 19622/15; n. 27989/11; n. 6135/16; n. 1823/17; n. 15792/12; 5166/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1190/2017 del 30.03.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Giovanni Trerè.

IRPEF - accertamento sintetico - art. 38 d.P.R. 600/73 - prova contraria - incombe al contribuente - documentazione - idoneità - redditi esenti o redditi soggetti a ritenuta alla fonte - non è sufficiente - entità di tali redditi - durata del possesso - sono necessarie.

L'accertamento del reddito con metodo sintetico (ex art. 38 d.P.R. 600/73) non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta. Tuttavia, è altresì onere del contribuente dimostrare l'entità

del reddito in questione e quindi la sua idoneità a superare, anche dal punto di vista quantitativo, la presunzione recata dal metodo sintetico.

D.P.R. 600/73, art. 38; art. 2727 c.c.

Cassazione n. 27545/11; n. 13289/11; n. 3445/14; n. 25104/14; n. 6396/14; n. 17487/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1202/2017 del 03.04.2017, Presidente ed Estensore: Pasquale Liccardo.

Imposta catastale - rendita - classamento - localizzazione dell'immobile - non è sufficiente - elementi costitutivi dell'unità immobiliare - rilevano - consistenza strutturale - caratteristiche intrinseche - sono necessarie - impianto edificatorio - immutabilità - non rileva - intervento sostanziale di ristrutturazione - è necessario - diversa qualità del vivere - sussiste.

Ai fini della determinazione del classamento della rendita catastale, la localizzazione dell'immobile non è criterio di per sé sufficiente, in quanto occorre tenere conto di tutti gli elementi costitutivi dell'unità immobiliare, tali da rendere coerente il loro esame in una relazione di complementarietà che non ne pregiudichi né la consistenza strutturale né le caratteristiche intrinseche.

A nulla rileva la circostanza che l'impianto edificatorio sia rimasto immutato, in quanto all'interno del medesimo perimetro edificato, qualora si sia provveduto ad un intervento di sostanziale ristrutturazione delle parti edificate e della loro rimodulazione finalizzata ad una diversa qualità del vivere. (Nel caso di specie, una ex stalla è stata ristrutturata e resa un'abitazione di tipo civile da censire nella categoria A/2).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 1256/2017 del 11.04.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Riccardo Rosetti.

Accise - esenzione - art. 52, co. 3 d.lgs. 504/95 - energia elettrica - fonti rinnovabili - auto-produttore - forma collettiva - è legittima - consorzio - associazione - è tale - concessione - consegue.

Ai fini della concessione dell'esenzione da accisa, di cui all'art. 52, co. 3 d.lgs. 504/95, relativa all'energia elettrica prodotta tramite fonti rinnovabili, deve essere utilizzata la definizione di autoproduttore delineata ai sensi dell'art. 2 d.lgs. 79/99.

Ne consegue che godono di tale agevolazione sia coloro che auto-producono energia elettrica *uti singuli*, sia coloro che auto-producono energia in forma collettiva, ossia utilizzando una veste consortile o associativa (come nel caso di specie).

D.lgs. 504/95, art. 52, co. 3; d.lgs. 79/99, art. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 1266/2017 del 10.04.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Accertamento - diritti del contribuente - avviso di accertamento - termine dilatorio - sessanta giorni - art. 12, co. 7 l. 212/00 - rispetto - deroga - ragioni di urgenza - responsabilità dell'Ufficio - imminente scadenza del termine decadenziale - non giustifica - avviso - illegittimità - consegue.

Le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Ufficio, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla l. 212/00, devono consistere in elementi di fatto che esulino dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescano dalla sua diretta responsabilità.

Ne consegue che l'avviso di accertamento emesso prima del decorso dei sessanta giorni dal verbale di chiusura della verifica presso il contribuente in ragione dell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa, deve considerarsi illegittimo per carenza del requisito dell'urgenza, trattandosi di ritardo dipendente dall'Ufficio.

L. 212/00, art. 12, co. 7.

Cassazione n. 11944/12; n. 5149/15; n. 22786/15; n. 23547/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1283/2017 del 12.04.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

IRPEF - spese di ristrutturazione - detrazione - l. 449/97 - sostenitore delle spese - proprietario - convivenza - è necessaria - immobile diverso - è idoneo - detrazione - è dovuta.

Ai fini della concessione della detrazione delle spese sostenute per la ristrutturazione di un immobile ai sensi della l. 449/97, il requisito della convivenza tra colui che sostiene le spese e il proprietario del bene non implica che la stessa debba necessariamente verificarsi nell'immobile oggetto di ristrutturazione.

L. 449/97.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1299/2017 del 12.04.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

IRES - IVA - IRAP - dichiarazione del terzo - valore indiziario - avviso di accertamento - consorzio - fattura - difformità - sussiste - vendita - oggetti estranei all'oggetto sociale - prova contraria - fornita dal contribuente - è tale - avviso - illegittimità - consegue.

La dichiarazione di un terzo (nella specie, il destinatario della fattura), la cui valenza è meramente indiziaria, non può da sola costituire la base per l'emanazione di un

avviso di accertamento in assenza di ulteriori indagini ed in presenza di elementi palesemente contraddittori, oltre che di prove contrarie fornite dal contribuente. (Nel caso di specie, un terzo aveva esibito all'ufficio una fattura palesemente difforme dal tenore della contabilità tenuta dal contribuente che si presumeva emittente della stessa, relativamente alla vendita di oggetti estranei al proprio oggetto sociale per un valore di settantacinquemila euro).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1300/2017 del 12.04.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

IRPEF - IVA - IRES - operazioni inesistenti - onere della prova - incombe all'Ufficio - società cartiera - prova contraria - spetta al contribuente - mezzi di pagamento - assegni bancari - non sono sufficienti - elementi indiziari - sono tali - buona fede - non rileva.

Qualora risulti pienamente assolto dall'Ufficio l'onere probatorio a proprio carico relativamente alla natura di "cartiera" della società contribuente, spetta a quest'ultima la dimostrazione di aver realmente posto in essere le operazioni contestate. Non risulta a ciò idonea la prova dell'avvenuto pagamento tramite la sola esibizione degli assegni bancari, i quali rappresentano un mero elemento indiziario, in quanto vengono normalmente e fittiziamente utilizzati allo scopo di mascherare operazioni inesistenti.

In tema di operazioni inesistenti, qualora l'Ufficio contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'IVA esposta in fatture e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni rappresentate documentalmente, è onere del contribuente dimostrare la legittimità e la fondatezza del diritto alla detrazione, a nulla rilevando la sola buona fede di quest'ultimo.

Cassazione n. 16437/15; n. 23756/15; n. 15228/01; n. 1950/07; n. 12802/11; n. 2847/08; n. 24426/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1305/2017 del 13.04.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

IRES - IVA - IRAP - associazione culturale - promozione della danza - attività - corsi di danza - attuazione scopi istituzionali - è necessaria - corrispettivi specifici - sussistono - partecipazione di soci e tesserati - proventi - natura non commerciale - art. 18 d.P.R. 917/86 - è tale - tassabilità - non consegue.

Non si considerano commerciali le attività svolte da associazioni culturali in diretta attuazione degli scopi istituzionali, purché effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici in favore di iscritti, associati partecipanti o, comunque, tesserati, sicché anche i relativi proventi dovranno essere considerati derivanti da attività non commerciali e, di conseguenza, non tassabili.

L'attività di organizzazione di corsi di danza operata da parte di un'associazione culturale

avente ad oggetto la promozione e la diffusione della cultura della danza e del balletto, benché astrattamente configurabile quale attività commerciale, si considera inclusa nella categoria di cui all'art. 18 d.P.R. 917/86, a patto che i fruitori siano soci dell'associazione.

D.P.R. 917/86, art. 18.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1347/2017 del 13.04.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Bernardo Massari.

IRPEF - IVA - IRAP - reddito d'impresa - impresa di ristorazione - accertamento presuntivo - consumo acqua minerale - cd. bottigliometro - è legittimo - ricostruzione ricavi - consegua - accertamento - è valido.

In tema di accertamento induttivo del reddito, è legittimo l'accertamento che abbia ricostruito i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo dell'acqua minerale, atteso il carattere essenziale di detto elemento nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante che della pizzeria (cd. bottigliometro).

Cassazione n. 17408/10; n. 25129/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1405/2017 del 21.04.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

IRPEF - acquisto di immobile - spese notarili - costi - sono tali - funzionalità - sussiste - oneri accessori detraibilità - art. 15, co. 1 d.P.R. 917/86 - consegua.

Analogamente a quanto accade per l'acquisto di azienda, anche i costi sostenuti per le spese notarili relative all'acquisto di un immobile, essendo le stesse strettamente funzionali alla compravendita, costituiscono oneri accessori di diretta imputazione; ne consegua la detraibilità degli stessi ex art. 15, co. 1, lett. b) d.P.R. 917/86.

D.P.R. 917/86, art. 15, co. 1, lett. b)

Cassazione n. 18537/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1405/2017 del 21.04.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

IRPEF - acquisto di immobile - spese notarili - costi - sono tali - funzionalità - sussiste - oneri accessori detraibilità - art. 15, co. 1 d.P.R. 917/86 - consegua.

Analogamente a quanto accade per l'acquisto di azienda, anche i costi sostenuti per le spese notarili relative all'acquisto di un immobile, essendo le stesse strettamente funzionali alla compravendita, costituiscono oneri accessori di diretta imputazione; ne consegue la detraibilità degli stessi ex art. 15, co. 1, lett. b) d.P.R. 917/86.

D.P.R. 917/86, art. 15, co. 1, lett. b)

Cassazione n. 18537/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1415/2017 del 28.04.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Imposta di registro - cessione d'azienda - base imponibile - determinazione - art. 1, co. 4 d.P.R. 131/86 - giudizio di fatto - passività - prova - scritture contabili obbligatorie - sono necessarie - altri atti - data certa - è necessaria - scrittura privata - data certa - non sussiste - idoneità - non consegue.

In tema di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, l'art. 1, co. 4 d.P.R. 131/86, specifica che l'accertamento del valore di cessione di azienda, costituisce l'oggetto di un giudizio di fatto, ma richiede anche che le passività risultino da scritture contabili obbligatorie o da altri atti che abbiano data certa a norma del Codice civile.

La scrittura privata attestante il debito detratto risulta priva della certezza che l'ordinamento affida alla registrazione o ad una prova certa qual è la sua riproduzione all'interno di un atto pubblico dal quale risulti l'anteriorità alla cessione.

D.P.R. 131/86, art. 1, co. 4.

Cassazione n. 10341/07; n. 2747/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1574/2017 del 18.05.2017, Presidente: Francesco Paolo Moliterni; Estensore: Filippo Massari.

Dazi doganali - speditore - debitore del dazio doganale - è tale - obblighi di chiusura del transito - appuramento - incombe allo speditore - omissione - recupero dazio - consegue - irrogazione sanzioni - art. 305, co. 1 TULD - consegue.

In materia di dazi doganali, lo speditore non può essere ritenuto terzo estraneo rispetto al rapporto doganale, in quanto è colui che vincola la merce al regime doganale del transito comunitario.

Egli rappresenta il debitore del dazio doganale: deve, pertanto, adempiere agli obblighi di chiusura del transito (cd. appuramento). Diversamente, si impone il recupero del dazio e l'irrogazione di sanzioni specifiche ai sensi dell'art. 305, co. 1 TULD.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 1577/2017 del 19.05.2017, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

IRPEF - notificazioni - avvisi di accertamento parziale - raccomandata a/r - art. 41 bis d.P.R. 600/73 - residenti all'estero - applicabilità - non è possibile.

L'art. 41 *bis* d.P.R. 600/73, nel testo introdotto dal d.l. 261/90, che ha previsto la possibilità di notificare gli atti di accertamento parziale mediante raccomandata con avviso di ricevimento, non ha fatto alcuno specifico riferimento alle notificazioni dirette all'estero, alle quali dunque tale disciplina non può trovare applicazione.

La facoltà dell'Ufficio di avvalersi, per le notificazioni a contribuenti non residenti sul territorio nazionale, dell'invio, mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'AIRE, è divenuta legittima solo con l'entrata in vigore dell'art. 2, co. 1, lett. a) d.l. 40/10, che ha espressamente previsto tale modalità di notificazione in alternativa a quanto previsto dall'art. 142 c.p.c.

D.P.R. 600/73, art. 41 bis; d.l. 261/90; d.l. 40/10, art. 2, co. 1; art. 142 c.p.c.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1580/2017 del 19.05.2017, Presidente ed Estensore: Felicità Pugliese.

ICI - terreno - pertinenzialità - omessa dichiarazione - onere della prova - incombe al contribuente.

Natura pertinenziale di un bene - prova in giudizio - è ammissibile - complementarietà funzionale al fabbricato - è necessaria.

In tema di ICI, qualora la dichiarazione avente ad oggetto la pertinenza sia stata omessa, la pertinenzialità di un'area (nella specie, zona asfaltata antistante un opificio di ceramiche) può essere dimostrata dal contribuente direttamente in giudizio, evidenziandone la complementarietà funzionale al fabbricato.

Cassazione n. 19375/03; n. 17035/04; n. 6501/05; n. 19639/09; n. 25127/09; n. 7090/10; n. 10090/12; n. 16838/12; n. 25170/13; n. 2107/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1713/2017 del 22.05.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Barbara Torsello.

TARSU - esclusione - art. 62, co. 3 d.lgs. 507/93 - rifiuti speciali, tossici o nocivi - produzione abituale - superfici - strutturate e destinate - sono necessarie - imponibilità - non consegue - magazzini ordinari - uso promiscuo - esclusione - non consegue.

TARSU - esclusione - art. 62, co. 3 d.lgs. 507/93 - superfici - uso promiscuo - esclusione - non consegue - superficie destinata solo a rifiuti speciali - è necessaria.

Ai sensi dell'art. 62, co. 3 d.lgs. 507/93, il motivo di esclusione dalla TARSU è l'ordinaria produzione di rifiuti speciali, tossici o nocivi su superfici a ciò strutturate e destinate che, pertanto, non sono imponibili. La predetta norma non trova applicazione qualora i magazzini siano ordinari, tali da poter esser destinati a qualsiasi utilizzo e, quindi, in grado di produrre anche rifiuti assimilati a quelli urbani.

Ai fini della concessione dell'agevolazione di cui all'art. 62, co. 3 d.lgs. 507/93, e quindi la disapplicazione della TARSU, non è sufficiente che all'interno di un locale vengano prodotti rifiuti speciali.

La tassa non trova applicazione solo alla parte della superficie, in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali. Ne consegue che, laddove non sia possibile individuare una specifica zona del locale ove si producano solo imballaggi terziari, nel senso che vi sia una produzione promiscua di rifiuti, troverà applicazione il secondo periodo dell'art. 62, co. 3 d.lgs. 507/93.

D.lgs. 507/93, art. 62, co. 3.

Cassazione n. 5377/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1720/2017 del 29.05.2017, Presidente: Federico Cocchi; Estensore: Gigliola Natale.

IRPEF - artisti di strada - prestazione occasionale - art. 61 d.lgs. 176/03 - art. 4 l. 30/03 - durata complessiva - non superiore trenta giorni - committente - unicità - è tale - compenso annuo - non superiore ai cinquemila euro - è tale.

IRPEF - artisti di strada - *buskers* - esibizione - luoghi pubblici - corrispettivo - offerta - spettacolo viaggiante - è tale - attività - esercizio commerciale - è tale.

IRPEF - artisti di strada - *buskers* - attività abituale ed indipendente - esercizio esclusivo - è necessario - lavoro autonomo - è tale - art. 53 d.P.R. 917/86 - base imponibile - comunicazione - inizio attività abituale - incombe al contribuente - apertura partita IVA - è necessaria - scelta regime fiscale - è necessaria - emissione fattura - è necessaria.

IRPEF - artisti di strada - *buskers* - pittore - manufatti - destinazione alla vendita - non sussiste - murales - affreschi - edifici pubblici - sono tali - attività - autonomia - è tale - corrispettivo - superiore ai cinquemila euro - è tale - redditi - da lavoro occasionale - non è tale - redditi da lavoro autonomo - sono tali.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 61 d.lgs. 276/03 e art. 41. 30/03, le prestazioni occasionali sono quei rapporti di durata complessiva non superiore, nell'anno solare, a trenta giorni con lo stesso committente, in virtù del quale il prestatore percepisce un compenso complessivo annuo non superiore ai cinquemila euro.

Gli artisti di strada, noti come “*buskers*”, sono artisti che si esibiscono in luoghi pubblici gratuitamente e richiedendo, al termine della propria esibizione un'offerta. Le loro attività comprendono spettacoli di giocoleria, musicali, *clown*, mimo (con le statue viventi), arte circense, cantastorie, mangia-fuochi e trampolieri, sicché è possibile ascrivere tra le attrazioni e gli intrattenimenti dello spettacolo viaggiante, oltre che i teatri dei burattini, teatri viaggianti, le giostre ed i circhi, anche lo spettacolo di strada. Ne consegue che l'attività artistica dei *buskers* rientra nella forma dell'esercizio commerciale.

Qualora l'attività lucrativa dell'artista manchi o si trasformi in abituale ed indipendentemente, in quanto esercitata in modo esclusivo o assieme ad altre attività (ad esempio, lavoratore dipendente), l'artista produce un reddito da lavoro autonomo che, ai sensi dell'art. 53 d.P.R. 917/86, contribuisce a formare la propria base imponibile. In tal caso, incombe in capo all'artista l'onere di comunicare l'inizio della propria attività abituale, con contestuale richiesta di rilascio di partita IVA, scelta del proprio regime fiscale, inquadramento contributivo: successivamente, è tenuto all'emissione di fattura o ricevuta a seconda dell'operazione effettuata e dell'oggetto della stessa.

Produce in ogni caso redditi di lavoro autonomo, da tassare come tali, un artista di strada (nella specie, pittore) che non realizza manufatti (quali, ad esempio, quadri, olio o tele da vendere), bensì operi prevalentemente su edifici urbani, nonchè affreschi in chiese.

Ciò trova conferma anche se esso non necessita di una sede all'uopo predisposta, trattandosi di opere uniche, in quanto realizzate direttamente su facciate di edifici urbani e/o contesti pubblici (*murales*) e percepisca in ragione della propria attività, prestata in completa autonomia, un corrispettivo considerevole (superiore ai 5.000 euro annuali): tali redditi non possono essere considerati derivanti da lavoro occasionale.

D.P.R. 917/86, art. 53, co. 1; d.P.R. 633/72, artt. 1 e 5; d.lgs. 276/03, art. 61; l. 30/03, art. 4; art. 121 TULPS.

Cassazione n. 2781/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1723/2017 del 29.05.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Giochi - lotterie - sentenza penale - applicazione pena - art. 444 c.p.p. - stato nei procedimenti amministrativi - non è tale - documento - libera valutazione del giudice - è possibile - data del reato commesso - elemento di giudizio utile - è tale - applicazione del regime impositivo - consegue.

Giochi - lotterie - art. 39 *quater* d.l. 269/03 - consapevolezza - esercente dei locali - obbligato in solido - apparecchiature di gioco alterate - intercettazioni telefoniche - utilizzabilità - consegue - nulla osta Autorità Giudiziaria penale - è necessario.

Benché la sentenza di applicazione pena su richiesta delle parti, ex art. 444 c.p.p., non faccia stato nei procedimenti amministrativi, la stessa costituisce documento liberamente valutabile dal giudice che può trarne elementi di giudizio utili, tra cui la data in cui il reato sarebbe stato commesso al fine di stabilire il regime impositivo. (Nel caso di specie, in sede penale si era accertato che il reato era stato commesso in data successiva all'entrata in vigore della nuova formulazione dell'art. 39 *quater* d.l. 269/03 sicché è stato applicato il regime post riforma).

Ai fini della dimostrazione della conoscenza della presenza di apparecchiature alterate da parte del soggetto esercente (a qualsiasi titolo) del locale in cui tali apparecchi da gioco sono installati, il quale, ex art. 39 *quater* d.l. 269/03, risulta obbligato in solido al versamento del prelievo erariale unico, oltre che delle relative sanzioni, è lecito utilizzare le intercettazioni telefoniche acquisite nel corso del procedimento penale, previa concessione del nulla osta dell'Autorità Giudiziaria penale.

Art. 444 c.p.p.: d.l. 269/03, art. 39 *quater*.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 1725/2017 del 25.05.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Sandro Labanti.

IRES - IVA - IRAP - associazione di promozione sociale - iscrizione - registro nazionale delle associazioni di promozione sociale - requisiti di legge - sussistono - errore materiale - non è imputabile al contribuente - agevolazioni - art. 148, co. 5 d.P.R. 917/86 - sono dovute - avviso di accertamento - è nullo - sanzioni - annullabilità - consegue.

L'omessa iscrizione di un'associazione al Registro nazionale delle associazioni di promozione sociale, benché in presenza di tutti i requisiti previsti dalla legge, costituisce un errore materiale commesso a livello ministeriale, non imputabile all'associazione medesima da cui non può derivarle un danno, rappresentato dal mancato riconoscimento delle agevolazioni previste dall'art. 148, co. 5 d.P.R. 917/86.

Non risulta, infatti, imputabile alla contribuente il fatto di non essersi vista accogliere, come invece avrebbe dovuto essere, l'iscrizione nel suddetto registro. Ne consegue la nullità degli avvisi di accertamento emanati e l'annullamento di tutte le derivanti sanzioni.

D.P.R. 917/86, art. 148, co. 5.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1734/2017 del 31.05.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Contenzioso tributario - istanza di autotutela - deduzione vizi dell'atto - non è sufficiente - interesse dell'Ufficio alla rimozione - è necessario.

Il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo (attività in ogni caso preclusa), ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto, e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria.

Non è, pertanto, sufficiente che, come nel caso di specie, il contribuente si sia limitato a contestare la legittimità d'una pretesa erariale ormai definitiva senza censurare l'illegittimità del provvedimento di autotutela, chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento.

Cassazione n. 1580/16; n. 11457/10; n. 3698/09; n. 9669/09; n. 25524/14; n. 3442/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1735/2017 del 31.05.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Imposta di registro - imposta catastale - imposta ipotecaria - agevolazione - art. 33, co. 3 l. 388/00 - edificazione - incombe all'acquirente - termine - cinque anni - edificazione da parte di soggetto diverso - non rileva - agevolazione - non spetta.

L'agevolazione di cui all'art. 33, co. 3, l. 388/00, la quale prevede l'aliquota dell'1% per l'imposta di registro, oltre che l'applicazione di imposte ipo-catastali in misura fissa, non si applica qualora l'edificazione avvenga ad opera di un soggetto diverso dall'acquirente nel termine di cinque anni.

A nulla rileva che l'acquirente originario sia rimasto nel possesso del terreno per effetto di un contratto di locazione finanziaria. (Nel caso di specie il manufatto è stato realizzato dalla ricorrente su mandato conferito dalla nuova proprietà).

L. 388/00, art. 33, co. 3.

Cassazione n. 7438/09; n. 722/15; n. 1113/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1739/2017 del 31.05.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Contenzioso tributario - revocazione - sentenze - identità soggettiva - è necessaria - identità oggettiva - è necessaria - unica verifica - diversi avvisi di accertamento - annualità diverse - sono tali - distinti rapporti tributari - sono tali - ricorso per revocazione - deve essere respinto.

Il contrasto di giudicati può essere causa di revocazione tra le sentenze purchè vi sia, oltre all'identità soggettiva (nel caso di specie, del ricorrente), l'identità oggettiva del giudicato.

Quest'ultimo requisito non sussiste qualora da un'unica verifica siano scaturiti diversi avvisi di accertamento per diverse annualità e, quindi, distinti rapporti tributari. Ne consegue che in tale ipotesi il ricorso per revocazione deve essere respinto.

Cassazione n. 4832/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1780/2017 del 05.06.2017, Presidente: Maria Silvia Giorgi; Estensore: Luciano Contessi.

Riscossione - società di persone - diritto di difesa - notifica di atto presupposto - omissione - vizio procedurale - è tale - atto consequenziale - è nullo - titolo esecutivo - utilizzato dal creditore contro il socio illimitatamente responsabile - sanabilità - non è possibile - avviso di accertamento - è nullo.

In materia di riscossione, la pretesa tributaria è assicurata qualora, nel procedimento, venga rispettata la sequenza di determinati atti e delle relative notifiche, affinché sia rispettato e garantito il legittimo diritto di difesa.

Qualora (come nel caso di specie) vi sia l'omissione della notifica dell'atto presupposto, ciò costituisce un vizio di procedura che comporta la nullità dell'atto consequenziale. Tale vizio non potrà essere sanato successivamente dal fatto che il titolo esecutivo, acquisito dal creditore di una società di persone, possa valere anche contro il socio illimitatamente responsabile. Se così fosse si violerebbe il principio secondo il quale il co-obbligato solidale della società (rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi, finalizzati alla formazione del ruolo) deve poter far valere, in sede impugnativa, tutte le ragioni che avrebbe potuto esercitare avverso l'avviso di accertamento.

Cassazione n. 5791/08; n. 8796/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1784/2017 del 05.06.2017, Presidente: MariaPia Parisi; Estensore: Alberto Ziroldi.

Contributo unificato - art. 16, co. 6 *bis*, lett. a) d.P.R. 115/02 - ricorsi al T.A.R. - diritto d'accesso - informazioni ambientali - d.lgs. 195/05 - direttiva 2003/04/CE - genuino interesse ambientale - è necessario - interesse patrimoniale - non rileva - esclusione - non consegue.

Non è applicabile la disposizione di cui all'art. 16, co. 6 *bis*, lett. a) d.P.R. 115/02, la quale prevede l'esclusione del contributo unificato per i ricorsi proposti avanti ai Tribunali amministrativi di cui alla l. 241/90, avverso il diniego di accesso alle informazioni di cui al d.lgs. 195/05 di attuazione della direttiva 2003/04/CE sull'accesso del pubblico all'informazione ambientale, qualora non sia riscontrata la sussistenza di un genuino interesse ambientale, bensì una finalità diversa, come quella economico-patrimoniale. (Nel caso di specie, la finalità del ricorso in sede giurisdizionale amministrativa era

funzionale all'esercizio del diritto di difesa nel giudizio di opposizione a sanzione amministrativa per violazione dell'art. 157, co. 5 Codice della strada, sicché risultava estranea al perimetro oggettivo e funzionale dell'informazione ambientale.)

D.P.R. 115/02, art. 16, co. 6 bis, lett. a); l. 241/90; d.lgs. 195/05; direttiva 2003/04/CE.

T.A.R. Lazio n. 2083/11; T.A.R. Campania n. 6687/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1786/2017 del 05.06.2017, Presidente: MariaPia Parisi; Estensore: Alberto Ziroidi.

Dazi doganali - intervenuta cessione di beni - art. 1 d.P.R. 441/97 - presunzione - è tale - prova contraria - incombe al contribuente - cause naturali - non sono sufficienti - evidenze tecniche - sono necessarie.

Dazi doganali - sanzioni - principio del *favor rei* - art. 3, co. 3 d.lgs. 472/97 - settore fiscale - applicabilità - proporzionalità - è necessaria - idoneità - esatta riscossione - trattamento più favorevole - d.lgs. 158/15 - applicabilità.

In tema di dazi doganali, la presunzione di cui all'art. 1 d.P.R. 441/97, secondo la quale si presumono ceduti i beni (nel caso di specie, feldspati e polveri naturali) acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, nè in quelli dei suoi rappresentanti, non opera solo nel caso in cui il contribuente fornisca la prova che gli stessi siano stati, ad esempio, impiegati per le produzioni, perduti o distrutti. Non è sufficiente, a tal fine, evocare cause naturali (nel caso di specie, il calo ponderale-naturale dovuto all'umidità) in assenza di evidenze tecniche in tal senso.

In tema di irrogazione di sanzioni, in ossequio al principio del *favor rei* (esteso anche al settore fiscale ex art. 3, co. 3 d.lgs. 472/97) ed a quello di proporzionalità della sanzione, che deve sempre essere graduabile e non può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione dell'imposizione sul valore aggiunto, deve applicarsi il trattamento più favorevole, introdotto dal d.lgs. 158/15.

D.P.R. 441/97, art. 1.

Cassazione n. 2572/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1788/2017 del 05.06.2017, Presidente: MariaPia Parisi; Estensore: Alberto Ziroidi.

Contenzioso tributario - spese di lite - art. 92 c.p.c. - giusti motivi - novità della questione - è tale - compensazione - consegue - prova contraria - incombe all'appellante - omissione - novità - è presunta.

In tema di compensazione delle spese di lite, la novità della questione affrontata integra un giusto motivo, ai sensi dell'art. 92 c.p.c., come modificato dalla l. 69/09, se ed in quanto sintomo di un atteggiamento soggettivo del soccombente, ricollegabile alla considerazione delle ragioni che lo hanno indotto ad agire o resistere in giudizio. Come tale, quindi, è da valutare con riferimento al momento in cui la lite è stata introdotta, o è stata posta in essere l'attività che ha dato origine alle spese, sempre che si tratti di questioni su cui si sia determinata effettivamente la soccombenza, ossia di questioni decise.

In assenza di prova idonea presentata dall'appellante a dimostrare che la pregressa trattazione del *thema decidendum* da parte del Giudice adito (nella specie, recupero del contributo unificato in materia di responsabilità aggravata), la novità della questione è presunta.

Art. 92 c.p.c.

Cassazione n. 2572/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1791/2017 del 05.06.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Tributi erariali - mutui finanziari - imposta sostitutiva - coniugi - cointestatari del mutuo - coobbligati solidali - acquisto prima casa - art. 18, d.P.R. 601/73 - aliquota agevolata - 0,75% dell'ammontare complessivo del finanziamento - è dovuta - aliquota ordinaria - non si applica - *status* immobile di lusso - non rileva.

Qualora il mutuo per l'acquisto della cd. prima casa sia stato contratto unitamente da due soggetti (coniugi, nel caso di specie) e l'istituto di credito non eroghi la somma divisa in due parti uguali singolarmente, costoro sono coobbligati solidali al versamento dell'imposta sostitutiva sui mutui finanziari dovuta nella misura agevolata dello 0,75 % dell'ammontare complessivo dei finanziamenti e non del 2%, ai sensi dell'art. 18 d.P.R. 601/73.

A nulla rileva l'eventuale *status* di immobile di lusso, la cui verifica risulta necessaria solo ai fini dell'applicazione dell'aliquota ordinaria (e non agevolata) dell'imposta di registro.

D.P.R. 601/73, art. 18.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1793/2017 del 05.06.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

IRAP - società di comodo - interpello - art. 11 l. 212/00 - istanza di disapplicazione - norme antielusive - risposta - impugnabilità - art. 6 d.lgs. 156/15 - è possibile.

Ai sensi dell'art. 6 d.lgs. 156/15, le risposte alle istanze di interpello di cui all'art. 11 l. 212/00 non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del co. 2 della medesima norma, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.

Tali istanze riguardano, come nel caso di specie, la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi.

Ne consegue che le risposte agli interPELLI non esclusivamente consultivi devono ritenersi impugnabili, sicché il diniego dell'istanza di disapplicazione della normativa sulle società di comodo può ritenersi legittimamente impugnabile dal contribuente.

D.lgs. 156/15, art. 6; l. 212/00, art. 11.

Cassazione n. 8663/11; n. 17010/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 1798/2017 del 06.06.2017, Presidente: Maurizio Block; Estensore: Sandro Labanti.

IRES - credito d'imposta - indicazione in dichiarazione - istanza - rimborso- é equivalente.

Art. 36 bis d.P.R. 600/73 - termine acceleratorio - vale solo per l'Ufficio.

Rimborso del maggior tributo - diritto del contribuente - é tale - termine - novanta giorni - decorrenza - silenzio-rifiuto - è necessaria - ulteriore presentazione istanza - art. 19, co. 1, lett. g) d.lgs. 546/92 - è possibile.

In tema di imposte sui redditi, il termine di cui all'art. 36 bis d.P.R. 600/73 é meramente acceleratorio solo nei confronti dell'Ufficio.

Ne consegue che, posto che l'indicazione nella dichiarazione di un credito d'imposta costituisce già istanza di rimborso, il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza stessa, su cui si forma il "silenzio-rifiuto", impugnabile ex art. 19, co. 1, lett. g) d.lgs. 546/92, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento, che non attengono all'esercizio dei diritti del contribuente.

Pertanto, è legittima l'ulteriore istanza di rimborso presentata dalla contribuente decorsi i novanta giorni e, quindi, anche il successivo ricorso presentato a seguito del cd. silenzio-rifiuto.

D.P.R. 600/73, art. 36 bis; d.lgs. 546/92, art. 19, co. 1, lett. g).

Cassazione n. 21734/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1844/2017 del 08.06.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

TARSU - area produttrice di rifiuti - art. 62, co. 1, d.lgs. 507/93 - disponibilità - è sufficiente e necessaria - presenza umana - non rileva - residenza all'estero del soggetto passivo - non rileva - tassa - è sempre dovuta.

La TARSU è dovuta, ai sensi dell'art. 62, co. 1, d.lgs. 507/93, per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare e detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad eccezione di quelli pertinenziali o accessori ad abitazione. Le deroghe indicate dall'art. 62, co. 2, d.lgs. 507/73 e le riduzioni delle tariffe stabilite nell'art. 68 del medesimo decreto non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti.

Ne consegue che il fatto che chi abbia la disponibilità del locale (nel caso di specie adibito a deposito o garage) abiti stabilmente all'estero e che, quindi, il locale sia privo di "presenza umana" è del tutto irrilevante: nessuna disposizione prevede che i rifiuti per i quali è prevista la tassazione debbano essere di provenienza umana, ben potendo provenire anche da altri fattori (decomposizione di materiali, polveri, ragnatele, insetti, topi, ecc.).

D.lgs. 507/93, art. 62, co. 1 e 2.

Cassazione n. 18054/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1847/2017 del 08.06.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Paolo Carbone.

IVA - frodi carosello - frode - beneficiario finale - conoscenza - è presunta - consapevole partecipazione - accordo simulatorio - è presunta - operazioni effettive - fatture e documentazione regolari - sono tali - detraibilità - non consegue - presupposto - non sussiste - art. 60 *bis* d.P.R. 633/72 - non si applica - art. 54 d.P.R. 633/72 - applicazione - consegue.

In tema di cd. frodi carosello, le successive rivendite (anche attraverso l'interposizione di una o più società filtro) fanno presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale. L'Iva assolta dal beneficiario nelle operazioni commerciali con la società "filtro" non è detraibile anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture, al pari dell'intera documentazione sembrano perfettamente regolari.

In caso di emissione della fattura da parte di soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione, infatti, viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'IVA: ne consegue che in tali ipotesi trova applicazione l'art. 54 d.P.R. 633/72 e non l'art. 60 *bis* d.P.R. 633/71.

D.P.R. 633/72, artt. 54 e 60 bis.

Cassazione n.10167/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1860/2017 del 09.06.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Successioni - imposta ipotecaria - imposta catastale - trust cd. autodichiarato - conferimento di immobili - durata predeterminata - vincolo di destinazione - è tale - imposte in misura fissa - applicazione - consegue - misura proporzionale - non si applica.

In tema di successioni, l'istituzione di un *trust* cd. "autodichiarato" con conferimento di immobili, con durata predeterminata e con vincoli di destinazione, deve scontare l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta, cui è funzionale la segregazione quale effetto naturale del vincolo di destinazione.

In tale fenomeno segregativo non deriva, quindi, alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, che si realizzeranno invece a favore dei beneficiari. Solo questi ultimi saranno successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale.

Cassazione n. 21614/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1863/2017 del 09.06.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

ICI - agevolazione - art. 7, co. 1, lett. i) d.l. 504/92 - art. 7, co. 2 *bis* d.l. 203/05 - presupposto soggettivo - proprietario immobile - deve essere tale - utilizzatore - deve essere tale - esenzione - consegue.

ICI - agevolazione - art. 7, co. 1, lett. i) d.l. 504/92 - utilizzo indiretto - proprietario - utilizzatore - diverso soggetto giuridico - senza finalità di lucro - è tale - artt. 52 e 59, co. 1, lett. c) d.lgs. 446/97 - esenzione - non consegue - imposta - è dovuta.

In tema di concessione dell'agevolazione ICI di cui al combinato disposto degli artt. 7, co.1, lett. i) d.l. 504/92 e art. 7, co. 2 *bis* d.l. 203/05 - convertito in l. 248/05 -, l'esenzione si applica solo ai soggetti che siano sia proprietari sia utilizzatori degli immobili a destinazione sportiva. Sono invece esclusi dal beneficio gli immobili che siano concessi in locazione, comodato o altro titolo diverso da un diritto reale, a società o associazioni che li utilizzino per fini sportivi: in assenza di tale requisito, l'imposta è dovuta. (Nel caso di specie, trattasi di immobile utilizzato da associazione sportiva, ma di proprietà di una società commerciale che ha concesso l'utilizzo degli immobili con contratto di locazione ad uso diverso da quello abitativo).

Il disposto dell'art. 7, co. 1, lett. i) d.lgs. 504/92 deve essere interpretato nel senso che anche un utilizzo indiretto, operato attraverso un diverso soggetto giuridico, ancorché anch'esso senza finalità di lucro, non rientra nel perimetro normativo dell'esenzione fiscale richiesta, in quanto, ai sensi degli artt. 52 e 59, co. 1, lett. c) d.lgs. 446/97, è consentito ai comuni, previa emanazione di apposito regolamento, di riconoscere l'esenzione *de qua* soltanto per i fabbricati utilizzati da enti non commerciali, a condizione che questi ultimi siano, oltre che utilizzati, anche posseduti dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione della titolarità del diritto di proprietà o altro diritto reale.

D.lgs. 504/92, art. 7, co. 1, lett. b); d.l. 203/05, art. 7, co. 2 bis; l. 248/05; d.lgs. 446/97, artt. 52 e 59, co. 1, lett. c).

Cassazione n. 2812/12; n. 14913/16; n. 25508/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1864/2017 del 09.06.2017, Presidente: Bruno Gilotta; Estensore: Alberto Salzano.

ICI - area di servizio - terreno - pertinenza autostradale - art. 24, co. 4, d.lgs. 285/92 - è tale - edificabilità - art. 2, co. 1, lett. b) d.lgs. 504/92 - sussiste - fabbricati - centro commerciale - albergo - attività lucrative - connessione con servizi di pubblico trasporto - non sussiste - ICI - è dovuta.

Gli immobili a destinazione ricettiva o commerciale ricompresi nell'area di servizio autostradale (edificabile, ex art. 2, co. 1 lett. b), d.lgs. 504/92) devono essere censiti sulla base delle loro caratteristiche intrinseche derivanti dalla loro destinazione oggettiva e reale, così come le aree sui cui essi insistono, e non possono essere inglobati nell'infrastruttura utilizzata per trasporto pubblico, ancorchè possano considerarsi pertinenza di servizio dell'autostrada, ai sensi dell'art. 24, co. 4 d.lgs. 285/92.

Ne consegue l'applicabilità dell'ICI anche alle predette aree.

D.lgs. 504/92, art. 2, co. 1, lett. b); d.lgs. 285/92, art. 24, co. 4.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1875/2017 del 09.06.2017, Presidente: Felicita Pugliese; Estensore: Gianluigi Morlini.

Contenzioso tributario - domanda giudiziale - reale volontà delle parti - è necessaria - finalità perseguita - rileva - formulazione letterale - rileva - contenuto dell'atto introduttivo - rileva - espressione impropria - sospensione - terminologia errata - non rileva - impugnazione - è ammissibile.

Contenzioso tributario - spese di lite - art. 15 d.lgs. 546/92 - ricorso - presentato in proprio - assenza di difesa tecnica - primo grado - contumacia - in appello - compensazione - consegue.

In virtù del principio secondo il quale la domanda giudiziale deve essere interpretata con riferimento alla reale volontà della parte, avuto riguardo alla finalità perseguita, come emerge non solo in modo formale dalla formulazione letterale delle conclusioni assunte nell'atto introduttivo, ma anche implicitamente ed indirettamente dall'intero contenuto dell'atto che la contiene e dallo scopo pratico perseguito dall'istante nel ricorrere all'autorità giudiziaria, l'impugnazione avverso l'atto impositivo deve ritenersi valida anche qualora il contribuente utilizzi erroneamente il termine sospensione, purchè dal tenore complessivo dell'atto introduttivo sia indubbia la volontà di presentare impugnazione e di richiedere l'annullamento dell'atto impositivo impugnato.

Si ritengono sussistenti le gravi ed eccezionali ragioni, di cui all'art. 15 d.lgs. 546/92, nel caso in cui il contribuente (straniero) si sia costituito in proprio senza difesa tecnica in primo grado per restare, poi, contumace, in appello. Ne consegue la compensazione delle spese di lite nel doppio grado di giudizio.

D.lgs. 546/92, art. 15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1879/2017 del 09.06.2017, Presidente: Felicita Pugliese; Estensore: Gianluigi Morlini.

IVA - fondazione - mancanza di finalità di lucro - ONLUS - è tale - realizzazione di utili - è lecita - condizione necessaria - non sufficiente - onere della prova - incombe all'Ufficio - cancellazione dall'albo delle ONLUS - non consegue.

ONLUS socia unica di SRL – mero dato formale – è tale – attività commerciale della ONLUS – non consegue necessariamente – onere della prova - incombe all'Ufficio.

La realizzazione di utili non esclude il fine solidaristico dell'attività svolta da una fondazione senza fine di lucro, a condizione che gli utili medesimi vengano poi impiegati per la realizzazione di attività istituzionali o connesse a quella principale, sicchè ciò non può ritenersi sufficiente a determinare la perdita dello status di ONLUS.

La prova dell'eventuale indebito utilizzo degli utili incombe in capo all'Ufficio che ha proceduto alla cancellazione della fondazione dall'albo delle ONLUS. Ne consegue che, come nel caso di specie, l'esistenza di una società a responsabilità limitata, di cui la ONLUS sia l'unica socia, rappresenta un dato formale non sufficiente a dimostrare che la Fondazione svolga attività commerciale, laddove l'Agenzia non dimostri che gli utili vengano impiegati per la realizzazione di attività non istituzionali.

Cassazione n. 24883/08; n. 9661/09.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 1909/2017 del 12.06.2017, Presidente: Francesco Paolo Moliterni; Estensore: Filippo Massari.

IRPEF - IRAP - IVA - accertamento - nozioni di comune esperienza - fatti notori - elementi valutativi - particolari cognizioni - sono necessarie - pratica - è necessaria - non sono tali - principio dispositivo - contraddittorio - deroga - non è tale - accertamento - invalidità - consegue.

L'uso di nozioni di comune esperienza, al pari di fatti notori, in deroga al principio dispositivo ed al contraddittorio non è consentito, in quanto queste non introducono nel processo prove concrete fornite dalle parti e relative a fatti non vagliati e debitamente controllati. Non possono essere inclusi tra i fatti noti quegli elementi valutativi che implicino cognizioni particolari o anche solo la pratica a determinate situazioni.

Ne consegue che l'accertamento basato esclusivamente sul fatto notorio (seppur tecnico) non può essere considerato valido. (Nel caso di specie, l'accertamento verteva sul consumo delle miscele di caffè in un esercizio commerciale. L'Ufficio aveva utilizzato come parametro il dato secondo il quale per una tazzina di caffè occorrono 7 grammi di polvere, senza rilevare che ogni azienda risulta diversa dalle altre, ed omettendo di conteggiare gli sfridi. In tal caso, la situazione dei fatti fornita dall'Ufficio si discostava apprezzabilmente dai dati reali.)

Cassazione n. 10204/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 1922/2017 del 16.06.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Alberto Pasi.

IRPEF - accertamento sintetico - redditometro - art. 38, co. 4 d.P.R. 600/73 - cavallo - trotatore - definizione - non rileva - abilità alla corsa - prova concreta - è necessaria - cavallo da corsa - indice capacità contributiva - è tale - validità accertamento - consegue.

In tema di imposte sui redditi, solo il cavallo qualificato come "trotatore" in attività agonistica, impone ulteriori oneri di mantenimento (allenamento in pista, etc.), diversamente dal semplice costo della cd. "pensione".

Non sono le attitudini e le potenzialità ereditate, rappresentate dalla definizione di "trotatore" di cui allo *stude-book* (libro genealogico) delle autorità di settore (UNIRE, oggi apposito Dipartimento del MIPAF) a rivelare una capacità di spesa (del proprietario) eccedente gli ordinari costi di mantenimento di qualsiasi cavallo, ma soltanto il suo concreto impiego in corsa (impossibile in mancanza di qualificazione o riqualificazione). Solo il cavallo da corsa quindi, e non un qualsiasi cavallo, rappresenta indice di capacità contributiva a fini redditometrici di cui all'art. 38, co. 4 d.P.R. 600/73.

D.P.R. 600/73, art. 38, co. 4.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1937/2017 del 19.06.2017, Presidente ed Estensore: Federico Cocchi.

IRPEF - IVA - IRAP - avviso di accertamento - notificazione - art. 12. co. 7 l. 212/00 - sessanta giorni - termine - rispetto - è necessario - omissione - nullità dell'avviso - consegue.

La notificazione dell'avviso di accertamento avvenuta prima del termine di sessanta giorni, previsto inderogabilmente dall'art. 12, co. 7 l. 212/00, comporta una violazione del diritto di difesa del contribuente e, di conseguenza, la nullità dell'atto impositivo. (Nel caso di specie, benché l'Ufficio avesse provveduto a fissare due appuntamenti con il contribuente, cui lo stesso non si è presentato, l'avviso di accertamento è stato dichiarato nullo in quanto notificato prima del decorso dei sessanta giorni di cui all'art. 12, co. 7 l. 212/00).

L. 212/00, art. 12, co. 7.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1943/2017 del 19.06.2017, Presidente Maria Silvia Giorgi; Estensore: Paolo Valeri.

IVA - cessioni intracomunitarie - omessa identificazione - indicazione codice erroneo - imponibilità - consegue - prova contraria - onere - incombe al contribuente - richiesta numeri partita IVA - è tale - comunicazione da parte dei cessionari - non pervenuta - buona fede del contribuente - sussiste - non imponibilità - consegue.

In tema di IVA, l'omessa identificazione ovvero l'indicazione di un codice identificativo errato preclude la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie dichiarate dal contribuente, applicandosi la presunzione secondo la quale trattasi di operazioni intervenute tra soggetti nazionali.

Qualora, tuttavia, il contribuente fornisca prova di essersi attivato richiedendo i numeri di partita IVA degli operatori economici esteri, nel frattempo mutati da parte dell'autorità straniera e mai comunicati dai cessionari al contribuente, dimostrando la propria buona fede, oltre che i requisiti oggettivi delle operazioni *de quo*, le stesse devono essere considerate come cessioni intracomunitarie e, di conseguenza, non imponibili ai fini IVA.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1945/2017 del 19.06.2017, Presidente Maria Silvia Giorgi; Estensore: Paolo Valeri.

IVA - cessioni di campioni gratuiti - modico valore - Direttiva 77/388/CEE - non imponibilità - consegue - stampigliatura indelebile - risoluzione ministeriale 503097/73 Direzione Generale Tasse - è necessaria - adesivo "campione gratuito" - non è sufficiente - timbro non indelebile - non è sufficiente - imponibilità - consegue.

In tema di IVA, sono considerate cessioni non imponibili le cessioni dei campioni gratuiti, di modico valore, appositamente contrassegnati tramite una stampigliatura indelebile, come previsto dalla risoluzione ministeriale n. 503097 del 19.11.73 della Direzione Generale Tasse. Secondo tale disposizione, nel trasporto deve essere inserito il documento di accompagnamento - specificando la causale - ed un esemplare deve essere conservato presso il domicilio fiscale dell'emittente: a tal fine la presenza di un adesivo con la dicitura "campione gratuito", al pari di un timbro non indelebile, non sono ritenuti sufficienti.

Ne consegue la non applicabilità dell'esenzione prevista dalla Direttiva 77/388/CEE.

Direttiva 77/388/CEE; Risoluzione ministeriale n. 503097 del 19.11.73 della Direzione Generale Tasse.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1951/2017 del 19.06.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

IRPEF - dichiarazioni dei redditi - termine di presentazione - art. 2 d.P.R. 455/97 - proroga - art. 1 DPCM 10.06.10 - contribuenti con attività economiche - assoggettamento a studi di settore - sussiste - estensione analogica ad altre categorie di contribuenti - non è possibile.

La proroga prevista dall'art. 1 DPCM del 10.06.10, relativamente al termine previsto dall'art. 2 d.P.R. 455/97, riferita alle dichiarazioni dei redditi per coloro che esercitano attività economiche per cui sono stati elaborati degli studi di settore, ossia ai contribuenti interessati da versamenti risultanti dalle dichiarazioni modello Unico e IRAP, trattandosi di normativa fiscale di favore, non può essere interpretata analogicamente anche con riferimento ai sostituti d'imposta.

D.P.R. 455/97, art. 2; Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10.06.10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1953/2017 del 19.06.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Gianluigi Morlini.

ICI - esenzione - requisiti - art. 9 d.l. 557/93 - ruralità dell'immobile - accertamento - giudice tributario - rimborso ICI - non è competente - classamento - questione pregiudiziale - è tale.

In tema di ICI, l'accertamento dei requisiti rurali dell'immobile, in difformità dalla categoria catastale attribuita non può essere incidentalmente compiuto dal giudice

tributario che sia stato investito della domanda di rimborso ICI da parte del contribuente, in quanto tra la controversia relativa all'ICI e quella relativa al classamento sussiste un rapporto di pregiudizialità.

D.l. 557/93; l. 133/94.

Cassazione n. 18565/09; n. 7102/10; n. 8845/10; n. 20001/11; n. 422/14; n. 24366/16; n. 24020/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1956/2017 del 19.06.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Gianluigi Morlini.

TOSAP - soggetto passivo - occupazione del suolo pubblico - è necessaria - soggetto privato - fine privato - art. 39 d.lgs. 507/93 - titolare della concessione - non è tale - aziende erogatrici di pubblici servizi - strutture e impianti - proprietà - società a capitale pubblico - art. 113, co. 3 TUEL - sono tali - gestore e utilizzatore - è tale - tassa - è dovuta.

Qualora l'occupazione del suolo pubblico sia effettuata da parte di un privato per fini privati, la TOSAP sarà applicata al titolare della concessione ex art. 39 d.lgs. 507/93. Diversamente, la tassa sarà addebitata ad aziende erogatrici di pubblici servizi che utilizzino strutture e impianti occupanti stabilmente suolo e sottosuolo pubblico, separando la titolarità della rete della gestione della stessa, ex art. 18 l. 488/99.

La proprietà delle reti, delle condutture e degli impianti, infatti, è da ricondurre all'ente locale direttamente oppure in via mediata, nel caso in cui (come in quello di specie), la proprietà sia conferita ad una società a capitale pubblico ed incedibile (art. 113, co. 13 TUEL).

Ne consegue che la sottrazione all'uso pubblico del suolo, ai fini dell'applicabilità della TOSAP, non viene integrato dal concessionario e proprietario della rete, soggetto pubblico, bensì dal gestore e utilizzatore, il quale deve essere considerato soggetto passivo del tributo, ex art. 18 l. 488/99.

D.lgs. 507/93, art. 39; l. 488/99, art. 18; TUEL, art. 113, co. 3.

CTR Bologna n. 920/17; n. 607/16; n. 606/16; n. 226/16; n. 225/16; n. 224/16; n. 1429/15; n. 1074/14; n. 24/13; n. 23/13; n. 22/13; n. 49/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 1968/2017 del 20.06.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Alberto Ziroldi.

Sentenza - motivazione per relationem - è possibile - autosufficienza della motivazione- è necessaria.

Società - maggior reddito accertato - rottamazione delle cartelle - estensione ai soci - non consegue.

Accertamento induttivo - condotta antieconomica - contabilità regolare - non rileva - accertamento - è fondato.

La possibilità di motivare una sentenza *per relationem* è condizionata al rispetto dell'auto-sufficienza della motivazione stessa, che comporta la riproposizione nel testo della sentenza dei passaggi logici di altro giudice che sono posti a fondamento della decisione, in mancanza di questo la decisione è affetta da nullità che può essere rilevata dalla Commissione regionale, che nel caso può dunque decidere nel merito senza necessità di rinvio.

La scelta da parte della società di valersi del meccanismo di cui al d.l. 98/11, art. 39, co. 12 (cd. "rottamazione delle cartelle") non si estende automaticamente ai soci, che ancora possono essere oggetto di accertamento ai fini IRPEF (conforme Cassazione n. 7134/14). Nell'ambito di un accertamento induttivo, anche a fronte di una contabilità regolarmente tenuta i maggiori redditi possono essere rilevati sulla base di una gestione antieconomica dell'impresa che trova conferma in irragionevoli politiche dei prezzi per i servizi prestati e beni ceduti.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, art. 42; d.l. 98/11, art. 39, co. 12; d. lgs. 546/92, art. 14, co. 1 e 2.

Cassazione n. 7134/14; n. 107/15; n. 26036/15; n. 6918/13; n. 13319/11; n. 4312/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 1973/2017 del 19.06.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Sinisi.

Accise - rimborso - motivazione - non rileva - termine - biennale - decorso - dalla data del pagamento - sopravvenuta ragione del rimborso - interruzione - non consegue.

Accise - rimborso - termine - *dies a quo* - soggetto inciso dal tributo - soggetto percorso dal tributo - distinzione - non sussiste.

Accise - termine per il rimborso - compatibilità con il diritto UE - sussiste.

Il termine decadenziale per il rimborso dell'accisa indebitamente versata è di due anni dall'avvenuto pagamento del tributo, a nulla rilevando che le ragioni giustificanti il rimborso siano successive, e fermo restando che l'avvenuta decadenza può essere rilevata anche d'ufficio (conforme Cassazione n. 3469/14) in secondo grado se eccepita in primo dall'Ufficio.

Il suddetto termine decadenziale biennale trova applicazione anche alle istanze avanzate da soggetti percossi dal tributo, e non solo a quelli incisi, posto che il termine letterale della norma non permette siffatta distinzione (art. 1, d.P.R. 361/99).

Il termine biennale per il rimborso è coerente con i principi comunitari di ragionevolezza e proporzionalità nella misura in cui concede un termine congruo al contribuente per strutturare la propria pretesa ed avanzarla tempestivamente all'Erario (conforme Corte di Giustizia UE C-255/00 24.09.2002 "*Grundig*").

D.P.R. 361/99, art. 1, co. 3; d.P.R. 504/95, art. 14, co. 2; d.m. 689/96, art. 1, co. 2, lett. b; direttiva 92/12/CEE; 2003/96/CE; 2008/118/CE; Corte di giustizia UE C-255/00, 24.09.2002 "Grundig").

Cassazione n. 3469/14; n. 23515/08; 3363/12; n. 16469/04; CTR Emilia 1195/15; CTR Aosta n. 3/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1982/2017 del 19.06.2017, Presidente: Maria Silvia Giorgi; Estensore: Riccardo Rosetti.

Atto impositivo - notifica - temporanea assenza del contribuente - decorso del termine di impugnazione - *dies a quo* - spedizione della raccomandata - art. 8, co. 2, l. 890/82 - è tale- giustificazioni dell'assenza - non sussistono.

È tardiva l'impugnazione dell'atto di accertamento notificata oltre sessanta giorni dall'avvenuta notifica dell'atto impositivo, ex art. 21, co. 1, d. lgs. 546/92. Nel caso di assenza temporanea del contribuente al momento della notifica dell'atto impositivo mediante servizio postale, il termine decorre dal decimo giorno dall'avvenuta spedizione della raccomandata di cui all'art. 8, co. 2, l. 890/82 con la quale si dà informazione dell'avvento tentativo di notifica.

Non ostano al decorso del termine ragioni personali dell'assenza, come il temporaneo trasferimento all'estero.

L. 890/82, art. 8, co. 2; d.lgs. 546/92, art. 21.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 1994/2017 del 19.06.2017, Presidente: Federico Cocchi; Estensore: Carlo Coco.

Contratti di coassicurazione - regime IVA - contratto di assicurazione - si applica - esenzione - consegue.

I corrispettivi percepiti da una impresa a fronte della gestione di rapporti di coassicurazione condividono il regime IVA di esenzione previsto per contratti di assicurazione propriamente definiti nella misura in cui, essendo accessori a questi, si collocano in un rapporto di ancillarità anche dal punto di vista fiscale, che permette l'applicazione del medesimo regime dell'imposta sui consumi.

La cd. "clausola di delega" prevista nei contratti di coassicurazione permette infatti di qualificare questi ultimi come un mezzo indispensabile ed ineludibile per la clientela di fruire del servizio principale offerto dal prestatore, di qui la correttezza nell'estensione anche a questi del regime di esenzione di cui all'art. 10, co. 1, n. 2, 9 e 12, d.P.R. 633/72.

d.P.R. 633/72, art. 10, co. 1, n. 2, 9 e 12; l.1216/61; d.lgs. 209/05, art. 162.

Cassazione n. 22429/16; n. 5885/17; Corte di giustizia UE C-124/07 03.04.2008 "Bebeer"; C-349/96 25.04.1999 "Card Protection Plan"; C-472/03 03.03.2015 "Arthur Andersen"; C-40/15 17.03.2016 "Aspiro".

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 2040/2017 del 28.06.2017, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello; Estensore: Marcella Angelini.

Iscrizione ipotecaria - agente della riscossione - art. 77 d.P.R. 602/73 - bene - fondo patrimoniale - art. 169 c.c. - atto dell'esecuzione - non è tale - procedura alternativa - è tale - art. 170 c.c. - non si applica - legittimità - consegue.

L'iscrizione ipotecaria effettuata dall'agente della riscossione, ai sensi dell'art. 77 d.P.R. 602/73, su un bene appartenente al fondo patrimoniale, di cui all'art. 169 c.c., non si considera atto dell'esecuzione, bensì un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria.

Ne consegue l'inapplicabilità a tale fattispecie dei limiti posti dall'art. 170 c.c.

D.P.R. 602/73, art. 77; art. 169 c.c.; art. 170 c.c.

Cassazione n. 10794/16; n. 15354/15; n. 19667/14; n. 9188/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 2050/2017 del 23.06.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Processo tributario - condanna alle spese - principio della soccombenza virtuale - responsabilità del giudizio - si applica.

Processo tributario - autotutela dell'ufficio - rinuncia al contenzioso - soccombenza dell'ufficio - quantificazione delle spese - motivazioni della rinuncia - rilevano.

Si applica il principio della soccombenza virtuale all'estinzione di giudizio per cessata materia del contendere a fronte di revoca dell'atto impositivo da parte dell'Ufficio mediante esercizio del potere di autotutela. Ne deriva che le spese processuali vanno liquidate a favore del contribuente sulla base dell'art. 46 d. lgs. 546/92 così come interpretato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 274/05.

Se da un lato tuttavia non può non trovare applicazione anche nel processo tributario quel principio della "responsabilità del giudizio" già riconosciuto dalla Cassazione nell'ambito del giudizio civile (Cassazione 21380/86), dall'altro lato la modulazione delle spese (e in particolare la loro quantificazione) dovute dall'amministrazione soccombente deve essere stabilita sulla base delle motivazioni espresse nell'atto di autotutela con la quale l'amministrazione stessa, revocando l'atto impositivo, di fatto e in diritto rinuncia al contenzioso.

D. lgs. 546/92, art. 15, co. 1, art. 46, co. 3.

Corte costituzionale n. 274/05; Cassazione, n. 21380/06; n. 9060/03.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 2052/2017 del 00.00.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

IVA - credito - indicazione in quadro RX - omessa presentazione modulo VR - rimborso - è dovuto.

IVA - Modulo VR - omessa presentazione - irregolarità formale - è tale - rilevanza sostanziale - non sussiste.

Costituisce mera irregolarità formale, e non pregiudica come tale il rimborso IVA, l'omessa presentazione del modulo VR all'agente di riscossione quando comunque il credito è stato esposto in dichiarazione compilando il quadro RX (Conforme Cassazione 20678/14).

D.P.R. 633/72, art. 30, art. 38 bis, co. 1; d. lgs. 546/92, art. 21.

Cassazione, n. 18920/11 (non conforme); n. 20678/14; n. 9941; n. 20255/15 (conformi).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 2056/2017 del 23.06.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Imposta di registro decreto ingiuntivo - mancata esecuzione - rinuncia all'atto con accettazione del debitore - tributo - non è dovuto.

Decreto ingiuntivo - imposta di registro - indice di capacità contributiva - dichiarazione di credito azionata esecutivamente - è tale.

Non è dovuta l'imposta di registro su decreto ingiuntivo alla cui emissione era subito seguita rinuncia di parte ricorrente accettata dal debitore ingiunto, posto che il presupposto del tributo è necessariamente la dichiarazione di credito azionata esecutivamente. (Nel caso di specie le parti del giudizio civile due giorni dopo l'emissione del decreto avevano sottoscritto un atto di rinuncia al decreto con accettazione).

D.P.R. 131/86, art. 37, Tariffa parte I, art. 8; art. 644 c.p.c.; Art. 53 Cost.

Cassazione, n. 11663/01; Comm. trib. Centrale n. 547/94.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2074/2017 del 29.06.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Imposta di registro - compravendita di immobili - determinazione valore - metodo comparativo - accertamenti - sono necessari - atti istruttori - art. 53, co. 2 bis d.P.R. 131/86 - allegazione - è necessaria - conoscibilità al contribuente - è

necessaria - avviso di liquidazione - nullità - consegue.

In tema di imposta di registro, gli atti istruttori relativi agli accertamenti svolti dall'Ufficio nell'attuazione del cd. metodo comparativo utilizzato ai fini della valutazione del valore degli immobili (oggetto di compravendita) devono essere allegati e resi conoscibili al contribuente, ai sensi dell'art. 53, co. 2 *bis* d.P.R. 131/86, a pena di nullità dell'avviso di liquidazione emanato.

D.P.R. 131/86, art. 53, co. 2 bis.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2133/2017 del 04.07.2017, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Luca Tampieri.

Società di comodo - disciplina speciale - istanza di disapplicazione - rigetto - impugnabilità - è ammissibile - omessa previsione all'art. 19 d.lgs. 546/92 - non rileva.

Il diniego all'istanza di disapplicazione della disciplina prevista per le società cd. "di comodo" di cui alla l. 724/94, art. 30, costituisce atto autonomamente impugnabile in ragione delle conseguenze tributarie cd. "indirette" che da esso scaturiscono in capo al contribuente e a prescindere dalla sua mancata previsione all'art. 19, d.lgs. 546/92.

D.lgs 546/92, art. 19, l. 724/94, art. 30.

Cassazione n. 17202/09.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 2157/2016 del 06.09.2016, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

INVIM - avviso di liquidazione - istanza di autotutela - silenzio rifiuto - prosecuzione azione illegittima - è tale - impugnabilità del diniego - consegue.

Il silenzio-rifiuto dell'Ufficio non può ritenersi non impugnabile in via assoluta, in quanto non tutti i silenzi hanno il medesimo valore e la medesima incidenza.

Qualora il silenzio non si risolva in un mero rifiuto a provvedere, ma si concretizzi in una prosecuzione di un'azione palesemente illegittima (nel caso di specie, esigere da una persona estranea il pagamento di imposte accertate con provvedimento dichiarato in via definitiva nullo) deve sempre ritenersi impugnabile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2158/2016 del 07.09.2016, Presidente: Ornella D'Orazi; Estensore: Massimo D'Amato.

IVA - frode - fatture - operazioni soggettivamente inesistenti - onere della prova - conoscenza o conoscibilità della frode da parte del contribuente - incombe all'Ufficio - prova contraria - incombe al contribuente.

L'onere della prova, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, incombe all'Ufficio che contesti il diritto del contribuente a detrarre l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio. Più precisamente l'Ufficio deve dare prova, in base ad elementi oggettivi, che nel momento in cui acquistò il bene od il servizio il contribuente conosceva, o avrebbe dovuto conoscere con l'uso dell'ordinaria diligenza, che con l'emissione della relativa fattura il soggetto formalmente cedente stava realizzando un'evasione d'imposta ovvero una frode.

Ne consegue che sempre l'Amministrazione deve dare prova della disponibilità, da parte del contribuente, di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto in relazione all'inesistenza del contraente.

Tale prova, nel caso di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare (nella specie, caratterizzata dall'interposizione di un soggetto italiano - fittizio - nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario - reale cedente - ed altro soggetto italiano - reale acquirente -), può consistere nella dimostrazione che il soggetto interposto sia una cartiera, ossia privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata.

Ciò costituisce, di per sé, un elemento sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, così come l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato né alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta.

In tal caso, incombe sul contribuente l'onere della prova contraria, ossia di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione fosse altro rispetto al fatturante.

Cassazione n. 6229/13; n. 23560/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 2162/2016 del 07.09.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Dazi doganali - art. 3 Reg. CEE n. 1697/79 - atto passibile di azione giudiziaria repressiva - diritto nazionale - rilevanza penale - è necessaria - recupero a posteriori - legittimità - consegue.

Dazi doganali - art. 3 Reg. CEE n. 1697/79 - esenzione - onere della prova - incombe agli operatori economici.

Dazi doganali - accertamento - fattispecie penale - legge nazionale - sussiste - notifica - è necessaria - deroga art. 221, par. 1 - superamento termine triennale - è concesso.

Dazi doganali - importazioni - certificato di provenienza - validità - autorità dello Stato d'importazione - discrezionalità - è tale - motivazione - non è necessaria - azione di recupero - consegua.

Dazi doganali - importazione - aglio cinese - Reg. n. 2000/1291/CEE - Reg. n. 2001/1047/CEE - Reg. n. 2002/565/CEE - limiti formali e sostanziali - sussistono - contingente GATT - è tale - titoli per l'importazione - sono necessari - importatori tradizionali e non tradizionali - sono abilitati - diritti - trasferibilità - non è ammessa - posizione dominante - è tale - violazione libera concorrenza - sussiste - abuso del diritto - è tale.

L'espressione "*atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva*" di cui all'art. 3 Reg. CEE n. 1697/79 (relativo al recupero a posteriori dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento) deve essere interpretata, in conformità alle esigenze di certezza del diritto, nel senso che riguarda esclusivamente gli atti che nell'ordinamento giuridico dello Stato membro le cui competenti autorità procedono al recupero sono qualificati illeciti ai sensi del diritto penale nazionale.

Spetta agli operatori economici che intendono fruire di un regime doganale preferenziale dimostrare alle autorità competenti che la loro merce, data la sua provenienza, può essere ammessa all'importazione nell'Unione Europea in esenzione da dazi doganali.

L'obiettivo dei cd. "risultati di controllo" consiste nel permettere alle autorità dello Stato d'importazione di determinare se le merci realmente introdotte possano effettivamente fruire del regime preferenziale. Non incombe, pertanto, alle autorità dello Stato di esportazione alcun obbligo di giustificare, nei confronti dell'importatore, le proprie conclusioni in ordine alla validità del certificato (di provenienza). Ne consegue che le autorità dello Stato d'importazione sono legittimate a promuovere un'azione di recupero dei dazi doganali non riscossi anche solo sulla scorta di una siffatta comunicazione, senza dover tentare di accertare l'origine effettiva delle merci importate.

La rilevanza penale dei fatti da cui è scaturita l'attività di accertamento doganale consente la notifica oltre il termine triennale previsto in generale dall'art. 221, par. 1 senza che siano necessarie la condanna ovvero l'inizio dell'azione penale: è sufficiente che il fatto in sé considerato sia suscettibile di integrare una fattispecie di reato per la legge nazionale e che si sia trasmessa almeno la *notitia criminis* all'autorità giudiziaria penale.

L'articolata disciplina euro-unitaria che regola l'importazione di aglio dalla Cina, basata sui regolamenti n. 2000/1291/CEE, n. 2001/1047/CEE e n. 2002/565/CEE, prevede una serie di limiti formali e sostanziali (cd. Contingente GATT) al fine di evitare il prodursi di situazioni speculative e dominanti: possono, pertanto, procedere all'importazione solo operatori economici che abbiano già effettuato importazioni di aglio durante almeno due anni nel triennio precedente (cd. importatori tradizionali) e dai cd. importatori non tradizionali, ossia i commercianti agricoli che non hanno importato nel periodo di riferimento alcun quantitativo di aglio. Solo ed esclusivamente a tali operatori economici vengono rilasciati degli appositi titoli, necessari per procedere alle operazioni di *import-export* e da cui discendono dei diritti che non sono trasferibili. Ne consegue che, qualora un operatore economico, non riconducibile alle summenzionate categorie, realizzi, avvalendosi dell'attività e dei diritti derivanti dai titoli di un altro operatore - importatore tradizionale -, l'acquisto diretto di un ingente quantitativo di aglio dalla Cina, tale condotta costituisce una fattispecie di abuso del diritto, realizzata in violazione

della predetta normativa euro-unitaria al fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale. Quest'ultimo, nel caso di specie, non consiste tanto nel mancato pagamento del tributo doganale o di una parte di esso, quanto nel conseguimento di una posizione dominante sul mercato, derivante dall'acquisto di una merce a condizioni diverse da eventuali restrizioni o contingentamenti altrimenti sussistenti, lucrando in tal modo il prezzo maggiore corrente sul mercato contingentato rispetto a quello che si potrebbe ottenere in regime di libera concorrenza.

Art. 221, par. 1 CDC; Regolamenti n. 2000/1291/CEE; n. 2001/1047/CEE; n. 2002/565/CEE.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 2172/2016 del 07.09.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

IRPEF - Accertamento sintetico - reddito complessivo netto - reddito dichiarato - scostamento del 25% dall'inizio dell'attività - è necessario e sufficiente - corrispondenza - esito attività istruttoria - non rileva - legittimità - consegue.

Ai fini della legittimità dell'accertamento sintetico, è sufficiente che all'inizio dell'attività di verifica, alla stregua degli elementi e delle circostanze di fatto certe presi in considerazione per due o più anni, sia accertabile un reddito complessivo netto che si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato.

A nulla rileva che, in esito ed a conclusione del procedimento istruttorio, tale scostamento non resista alle verifiche o permanga in percentuali diverse per una sola annualità d'imposta.

Cassazione n. 29106/05.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 2205/2017 del 07.07.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Contratto atipico - *sale and lease back* - contrasto con il divieto di patto commissorio - non sussiste - elusività - non è tale.

Contenzioso tributario - revoca dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione - autotutela - soccombenza virtuale - condanna alle spese - consegue - art. 6 CEDU - si applica - lite temeraria - non è necessariamente tale.

Soccombenza dell'amministrazione - condanna alle spese - principio dispositivo - trova applicazione - quantificazione delle spese - tempo dell'agire amministrativo - serialità del contenzioso - rilevano.

Soccombenza processuale - condanna alla rifusione del contributo unificato anticipato - consegue - esplicitazione - non è necessaria.

Il contratto atipico di *sale and lease back* è un negozio valido ed efficace, non violando il divieto di patto commissorio (art. 2744 Cod. civ.) e quindi non può essere considerato intrinsecamente elusivo.

Il principio di soccombenza virtuale (peraltro postulato implicitamente dall'art. 6 CEDU) impone all'amministrazione, che in via di autotutela abbia revocato l'atto impugnato, di fare fronte alle spese del giudizio qualora il contribuente ne abbia fatto richiesta fermo restando che tale comportamento non integra, di per sé, gli estremi della lite temeraria (art. 96 c.p.c.).

Qualora il contribuente non abbia appellato in via incidentale la sentenza di prime cure che compensava le spese di giudizio non può pretendere la rifusione delle stesse qualora la soccombenza virtuale abbia luogo (come nel caso di specie) in grado d'appello, così come non può seguire condanna alle spese qualora il contribuente non abbia depositato nota di iscrizione a ruolo (per quanto concerne il contributo unificato).

Nella quantificazione delle spese dovute dall'amministrazione soccombente virtualmente in seguito ad esercizio di potere di autotutela in costanza di giudizio è necessario tener conto dei tempi di decisione dell'amministrazione per l'esercizio del potere di revoca nonché della serialità del contenzioso per il patrocinatore del contribuente (nel caso di specie, un Avvocato che aveva predisposto lo stesso atto per una pluralità di contribuenti).

Ancorché non compreso nell'ammontare stabilito, si intende che la soccombenza e la condanna comprenda il contributo unificato anticipato da controparte.

Art. 2744 Cod. Civ.; Art. 91, 92 e 334 c.p.c.; d. lgs. 546/92, art. 46; d.m. 37/97, art. 4.

Cassazione, n. 17175/15; n. 5786/87; n. 11917/02; n. 602/12; n. 2050/17; n. 25758/14; n. 22931/08; n. 2691/16; n. 23830/15; n. 18828/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2206/2017 del 07.07.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Processo tributario - spese di giudizio - soccombenza - seguono - compensazione - istituto eccezionale - è tale.

Spese processuali - liquidazione - criteri - d.m. 585/94, art. 5, co. 4 - attività plurime - rilevano - spese di contributo unificato - rifusione - è implicita.

Spese processuali - particolare complessità ed attualità del caso - *sale and lease back* - è tale - attenuazione del regime di soccombenza - è ragionevole.

La riforma delle spese di giudizio nel processo tributario considera la compensazione un istituto eccezionale, e come tale di stretta applicazione alle situazioni che autenticamente lo esigono, e con puntuale motivazione del collegio in merito, mentre per converso è implicito il riconoscimento alla parte vincitrice anche delle spese del processo (in particolare, la rifusione del contributo unificato, conforme Cassazione n. 2691/16).

Negli altri casi, vanno liquidate le spese a parte vincitrice con i limiti dell'attività effettivamente svolta (nel caso di specie non poteva essere riconosciuta una spesa per un appello incidentale quando dal tenore dell'atto depositato si ravvisava solamente una memoria di costituzione) e dell'eventuale duplicazione della stessa (ancora nel caso di

specie, non possono essere liquidate allo stesso avvocato le spese per atti plurimi ma di fatto identici nel contenuto ex d.m. 585/94, art. 5, co. 4).

La particolare novità del caso e la complessità della fattispecie trattata (nel caso di specie, la natura elusiva o meno del *sale and lease-back*) può giustificare una riduzione delle spese processuali e un ritardo dell'amministrazione nella richiesta della cessazione della materia del contendere (ex d.lgs. 546/92, art. 46 e d.m. 37/97, art. 4).

D.m. 37/97, art. 4; d.m. 585/94, art. 5, co. 4; art. 151, co. 2 dip. att. c.p.c.; d.lgs. 546/92, art. 46; Art. 6, CEDU.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2228/2017 del 12.07.2017, Presidente: Federico Cocchi; Estensore: Gigliola Natale.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/86 - prevalenza della sostanza sulla forma - mutuo ipotecario - conferimento dell'immobile in società - tutela del patrimonio - sussiste - finalità elusiva - non sussiste.

Non si ravvisa intento elusivo (nè è applicabile l'art. 20 d.P.R. 131/86) nel complesso di operazioni che porta un contribuente a gravare di mutuo ipotecario un immobile e successivamente a conferire il medesimo in società nel quadro di un'operazione di aumento di capitale, con conseguente accollo delle passività, nella misura in cui tali scelte gestionali siano giustificate da esigenze di tutela del patrimonio e siano effettuate in momenti distinti.

(Nel caso di specie il contribuente intendeva preservare meglio il suo patrimonio nella prospettiva di una imminente separazione dal coniuge, con effetti dal 2012, e aveva stipulato il mutuo ipotecario nel 2008).

D.P.R. 131/86, art. 20.

Cassazione n. 2054/17; n. 24823/15; CTR Emilia Romagna n. 879/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2244/2017 del 12.07.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Sandro Labanti.

Statuto dei diritti contribuente - principi - rango costituzionale.

Accertamento - notifica - termine di 60 giorni da notifica di p.v.c. - violazione - nullità dell'atto impositivo - consegue.

Avviso di accertamento - violazione art. 12, co. 7 l. 212/00 - violazione principi di buona fede e leale collaborazione - è tale.

Lo statuto dei diritti del contribuente, ancorché legge ordinaria, enuncia principi di chiara derivazione costituzionale: che come tali vanno acquisiti e valorizzati dal giudice nel suo percorso ermeneutico.

Il mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione a quella dell'avviso di accertamento (art. 12, l. 212/00) comporta violazione del principio di collaborazione, buona fede e contraddittorio tra Amministrazione e contribuente, e determina la nullità dell'atto impositivo, salvi i casi "particolari di motivata urgenza" (conforme Cassazione SS. UU. n. 18184/13)

Non rientra in questa categoria l'approssimarsi del termine decadenziale per notificare l'atto di accertamento.

L. 212/00, art. 10, art. 12, co. 7.

Cassazione n. 8399/13; n. 406/14; n. 527/15; n. 25692/16; n. 5149/16; n. 25759/14; Cassazione SS UU. n. 18184/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2245/2017 del 12.07.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Sandro Labanti.

Associazione sportiva dilettantistica - cessione di spazi pubblicitari - pubblicità - è tale - sponsorizzazione - non è tale - detraibilità IVA - consegue.

Vanno considerate come prestazioni pubblicitarie (e non alla stregua di sponsorizzazioni) quelle rese da una società sportiva dilettantistica che si sostanzia in cessione di spazi promozionali su beni di proprietà dell'associazione e che non giungano sino ad organizzare speciali eventi sportivi nella loro complessità. Ne deriva la corretta detrazione IVA al 50% e non solo al 10% [secondo il regime vigente all'epoca dei fatti di causa, N.d.M.].

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2250/2017 del 10.07.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Alberto Pasi.

Associazione sportiva dilettantistica - omessa rendicontazione attendibile - decadenza del regime di favore - consegue.

Rendicontazione - movimentazione somme in contanti - mancata tracciabilità di pagamenti e incassi - art. 22, d.P.R. 600/73 - inattendibilità - consegue.

L'omessa tenuta di un attendibile, trasparente, veridico rendiconto da parte dell'associazione sportiva dilettantistica determina la caducazione del regime fiscale di favore previsto per quest'ultima.

Anche se questa conseguenza non è espressamente prevista dalla legge, gli artt. 148, co. 3 del d.P.R. 917/86 e art. 5, co. 5 d.m. 473/99 pongono un limite alla sinteticità della

rendicontazione stessa, superato il quale quest'ultima si ha per omessa, con le conseguenze fiscali sopra esposte (nel caso di specie la rendicontazione mostrava asimmetrie sensibili fra prelevamenti e versamenti bancari, una elevata movimentazione di somme in contanti, numerosi pagamento effettuati e ricevuto assolutamente non tracciabili).

d.P.R. 917/86, art. 148, co. 3; d.m. 473/99, art. 5, co. 5.; d.P.R. 600/73, art. 22; Circ. 9/E del 29.04.13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 2274/2017 del 12.07.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Valerio Bolognesi.

IVA - imposte dirette - *leasing* immobiliare - simulazione di finanziamento - elusione - abuso del diritto - non sussistono.

Abuso del diritto - prova - sovrapprezzo di acquisto - intermediazione del cessionario in *leasing* - non sono sufficienti - liceità fiscale dell'operazione - sussiste.

Non è ravvisabile un intento elusivo (o abuso del diritto), finalizzato a dissimulare un finanziamento in un contratto di *leasing* immobiliare, nel comportamento di una società di *leasing* che acquista un immobile da una società di un gruppo di imprese per concederlo in *leasing* a un'altra società del medesimo gruppo.

La liceità dell'operazione (e conseguentemente la detrazione dell'IVA addebitata e la deduzione dei costi) va confermata anche quando l'acquisto avvenga per importi superiore ai prezzi di mercato e mediante la partecipazione alla trattative per l'acquisto del conduttore ultimo dell'immobile.

D.P.R. 633/72, art. 19; d.P.R. 917/86, artt. 102 e 109.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2276/2017 del 12.07.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Valerio Bolognesi.

IVA - fatture emesse per operazioni inesistenti - indice sintomatico - generica descrizione delle operazioni effettuate - non è tale.

Fatture inesistenti - contestazione - necessaria indicazione dei documenti asseritamente falsi - è necessaria - generica doglianza dell'Ufficio - non è sufficiente.

L'inesistenza di un'operazione ai fini IVA non può essere desunta solo dall'omesso rispetto dell'art. 21, co. 1 lett. g, d.P.R. n. 633/72 nell'emissione delle fatture (indeterminatezza della prestazione effettuata o del servizio ceduto) tale da non poter vagliare il rispetto del requisito dell'inerenza (d.P.R. 917/86, art. 109).

Qualora l'Ufficio contesti l'inesistenza di operazioni IVA ha l'onere di individuare nell'atto impositivo le specifiche fatture che ritiene false, chiarendo dettagliatamente i motivi della doglianza.

D.P.R. 917/86, art. 109; d.P.R. 633/72, art. 21, co. 1, lett. g.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 00, sentenza n. 2285/2017 del 13.07.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

Società di capitali - conferimento in conto di futuro aumento di capitale - omesso aumento - restituzione della somma al socio - d.P.R. 917/86, art. 47 - valenza reddituale - non sussiste.

Non trova applicazione la presunzione (assoluta) di cui al d.P.R. 917/86, art. 47, co. 1 e 5 nei casi di restituzione al socio di una somma attribuita da questo alla società di capitali in conto di futuro aumento di capitale.

Osta a una conclusione alternativa il fatto che siffatto rimborso è coerente con una logica restitutoria - reintegrativa che trova la sua giustificazione non tanto nella delibera di rimborso approvata dalla società conferitaria quanto dall'obbligazione assunta di procedere ad aumento di capitale, in mancanza del quale consegue logicamente il diritto del socio di ripetere (in tutto o in parte) quanto versato.

La presunzione di cui all'art. 47 sopra richiamato, invece, non ammette prova contraria, ma trova applicazione solo alle riserve costituite nelle modalità previste dalla norma stessa.

D.P.R. 917/86, art. 47, co. 1 e 5; Principi contabili O.I.C. n. 28, §§ 7 e 8.

Cassazione n. 9209/01; n. 2314/96; n. 12539/98.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2290/2017 del 17.07.2017, Presidente: Maurizio Block; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

I.M.U. - esenzione - aree cd. "terremotate" - d.l. 74/12 - presupposto di applicazione - inagibilità totale o parziale dell'immobile - concreta utilizzazione - non rileva.

L'agevolazione I.M.U. prevista dal d.l. 74/12, art. 8, co. 3 spetta a tutti i proprietari di immobili in tutto o in parte inagibili, localizzati in area colpita dal sisma, e ha come finalità quella di proteggere ed agevolare la ricostruzione dei fabbricati stessi.

Tale agevolazione prescinde dalla possibilità di utilizzare l'immobile in esame per le sue finalità, e quindi va riconosciuta anche ai contribuenti che nel fabbricato stesso continuano a svolgere la loro attività anche a fronte di una agibilità solamente parziale dei locali.

D.l. 74/12, art. 8, co. 3; d.l. 201/11, art. 13, co. 3.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2297/2017 del 17.07.2017, Presidente: Bruno Gilotta; Estensore: Alberto Salzano.

Aiuti di Stato - recupero - termine per l'azione - natura ordinatoria - è tale.

Aiuto di Stato - condono tombale - applicazione - non è possibile.

Aiuto di Stato - computo - interessi - calcolo su base composta - è necessario.

Aiuto di Stato - regime *de minimis* - applicazione - prova - spetta al contribuente.

La natura meramente ordinatoria del termine entro il quale l'Ufficio può procedere al recupero di un aiuto di stato illegittimo non confligge con il diritto alla difesa costituzionalmente garantito, ma presidia il principio di effettività del diritto eurounitario, che prevale in questo caso rendendo la questione di costituzionalità manifestamente infondata.

All'azione di recupero di somme definitivamente qualificate come aiuti di stato non si applica la disciplina nazionale poiché ciò costituisce vicenda diversa rispetto al potere di accertamento ex d.P.R. 600/73.

La disciplina nazionale di condono cd. "tombale" (d.l. 289/02, art. 9, co. 9) è incompatibile con il diritto UE nella misura in cui pretenda di limitare il recupero di un aiuto di stato giudicato illegittimo.

Ai fini del recupero delle somme considerate aiuti di stato, vanno considerati anche gli interessi, da calcolarsi su base composta anche nell'ipotesi in cui la decisione che ha accertato l'illegittimità dell'aiuto sia stata emessa prima dell'entrata in vigore del Regolamento 2004/794/CE, con il solo limite delle situazioni esaurite e dei diritti acquisiti (conforme Cassazione n. 23949/13). Il ricalcolo avviene in questo caso sulla base di un tasso di interesse computato a intervalli di un anno sulla base di quello in vigore nel momento in cui si effettua il ricalcolo (conforme Cassazione n. 23797/16 che richiama il regolamento 2008/271/CE, art. 1)

La tutela del legittimo affidamento in ambito eurounitario non può essere estesa fino ad impedire che la nuova disciplina si applichi agli effetti futuri di situazioni sorte sotto l'impero della disciplina anteriore (conforme Corte UE C-226/08 "*Stadt Papenburg*").

Ai fini dell'applicazione del regime "*de minimis*" previsto per gli aiuti di stato spetta all'Ufficio dimostrare che il contribuente rientra in una delle categorie astrattamente beneficiarie dell'aiuto de quo, mentre spetta a quest'ultimo la prova che nel caso concreto l'aiuto rientra nella ipotesi del cd. "*de minimis*".

D.l. 5/09, art. 7, co. 2 bis; d.l. 185/08, art. 24, co. 3; d.l. 289/02, art. 9, co. 9; Regolamento 2008/271/CE, art. 1; Regolamento 2004/794/CE, art. 11, co. 3.

Corte di giustizia UE 01.06.2006, C-207/05; 03.09.2015, C-89/14; Cassazione n. 6538/12; n. 23797/16; n. 23421/10; n. 23949/13; n. 23417/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 2299/2016 del 26.09.2016, Presidente: Maria Silvia Giorgi; Estensore: Riccardo Sabadini.

Imposta sulla pubblicità - riduzione dell'aliquota - mezzi pubblicitari circolanti - è dovuta - effettiva impossibilità di circolazione - disapplicazione dell'agevolazione - consegue.

In tema di imposta sulla pubblicità, è prevista un'agevolazione per i veicoli pubblicitari circolanti in quanto, chi effettua la pubblicità con tale mezzo, dispone di un messaggio pubblicitario meno efficace rispetto a quello dell'impianto fisso.

Ne consegue che, qualora i mezzi non possano essere considerati veicoli circolanti in ragione delle dimensioni, dell'ancoraggio e/o della collocazione, questi sono assoggettati ad imposta sulla base dell'aliquota ordinaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 2301/2016 del 26.09.2016, Presidente: Maria Silvia Giorgi; Estensore: Riccardo Sabadini.

Imposta catastale - imprenditore agricolo - bene immobile - locale - vendita diretta - art. 4, d.lgs. 228/01 - parte dell'attività d'impresa - categoria D/7 - non è tale - categoria D/10 - è tale.

La vendita diretta, ai sensi dell'art. 4, d.lgs. 228/01, consente all'agricoltore di valorizzare la propria produzione e, pertanto, viene considerata parte delle normali attività degli imprenditori agricoli. In quanto tale, è esclusa dal rispetto vari requisiti che si applicano alle attività di vendita di prodotti alimentari, fatti salvi gli obblighi in materia igienico-sanitaria.

Ne consegue che l'immobile comprensivo di un locale in cui l'imprenditore agricolo opera vendita diretta, senza la cooperazione di intermediari o commercianti di qualsiasi tipo, non si considera incluso, ai fini dell'imposta catastale, nella categoria D/7 (fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale), bensì nella categoria D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole).

D.lgs. 228/01, art. 4; d.lgs. 114/98.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2304/2017 del 17.07.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Carmen Giovanna Giraldi.

Accertamento - raddoppio dei termini presupposto - *notitia criminis* - identità fra contestazione in sede penale e tributaria - è necessaria.

Operazione inesistente - emissione di fattura - regime di esenzione - art. 21, co. 7 d.P.R. 633/72 - applicazione - non consegue.

Il cd. “raddoppio di termini” per l’accertamento ha luogo solo quando la violazione contestata in sede penale coincide con quella tributaria (nel caso di specie il contribuente aveva asseritamente concorso con altri soggetti al fine di consentire a terzi l’evasione di imposte - IVA -: contestazione che non poteva dare luogo ai suoi confronti al raddoppio, pur fondando l’esercizio dell’azione penale).

Le due discipline transitorie sul raddoppio dei termini che si sono succedute nel 2015 sono regolate, nella loro applicazione, dal principio del *tempus regit actum* senza che l’una abbia effetto abrogativo sull’altra.

Nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti nell’ambito di un più vasto disegno frodatario (asserita simulazione di prestazione di servizi dalla repubblica di San Marino) non trova applicazione l’art. 21, co. 7 d.P.R. 633/72 quando il soggetto emittente la fattura opera in regime di esenzione IVA.

D.l. 223/06, art. 37; d.P.R. 600/73, art. 42 e 43; d.lgs. 128/15, art. 2, co. 1 e 2; l. 208/15, art. 1, co. 130, 131 e 132; art. 81 c.p.; d.lgs. 74/00, art. 2, co. 1 e 2; d.P.R. 633/72, art. 10, art. 17, co. 3, art. 21, co. 7

Cassazione n. 23037/16; n. 15870/16; n. 11141/96.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2306/2017 del 17.07.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Mirko Margiocco.

Accertamento sintetico - redditometro - prova contraria del contribuente - fonti non reddituali di ricchezza - astratta correlazione fra le fonti e il loro impiego - è sufficiente - correlazione puntuale - non è necessaria.

La presunzione recata dal d.P.R. 600/73, art. 38, co. 4 e 5 (accertamento sintetico e redditometro) può essere superata dal contribuente che dimostri l’origine non reddituale delle risorse impiegate per l’acquisto di beni di consumo o per l’effettuazione di investimenti, comprovando altresì l’astratta correlazione fra tali ulteriori fonti e la spesa sostenuta.

Non è, infatti, necessario che il contribuente dimostri anche che quelle specifiche risorse finanziarie siano state utilizzate per particolari finalità, posto che l’accertamento sintetico si rivolge a soggetti che non tengono contabilità e per i quali tale ulteriore prova mostrerebbe chiaramente i tratti della diabolicità. Conferma tale conclusione indirettamente anche l’orientamento della stessa Amministrazione finanziaria che in tema di applicazione dello strumento redditometrico ha denunciato la sua imprecisione con la Circ. 101/E del 1999 [il riferimento tuttavia è da intendersi al cd. “vecchio” redditometro, N.d.M.].

D.P.R. 600/73, art. 38, co. 4 e 5.

Cassazione n. 8995/14; n. 17663/14; n. 25104/14; n. 14885/15; n. 22944/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2308/2017 del 14.07.2017, Presidente ed Estensore: Felicita Pugliese.

Accertamento - indagini bancarie - presunzione - *iuris tantum* - inversione dell'onere della prova - consegue - prova contraria - precisione ed attendibilità - è necessaria - mere allegazioni del contribuente - non sono sufficienti.
Indagini bancarie - validità - mancata allegazione dell'autorizzazione a procedere - non rileva.

Le indagini bancarie che individuano versamenti su conti correnti ingiustificati determinano presunzioni *iuris tantum* (con inversione dunque dell'onere della prova) di maggiore redditività del contribuente, dalle quali questo si può difendere soltanto fornendo prova puntuale e rigorosa della fonte dei versamenti e della sua natura non reddituale, non potendo per converso avvalersi di presunzioni semplici.

Ai fini della validità della risultanze derivanti da indagini bancarie non è necessario che sia prodotta l'autorizzazione da parte del funzionario competente a procedere in questo senso, essendo sufficiente che essa fosse stata richiesta e che comunque dalla sua assenza non sia derivato pregiudizio per il contribuente.

D.P.R. 600/73, art. 32, co. 7; d.P.R. 633/72, art. 51, co. 2.

Cassazione n. 14023/07; n. 15807/15; n. 18016/05; n. 4589/09; n. 18081/10; n. 11942/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 00, sentenza n. 2312/2017 del 18.07.2017, Presidente: Maurizio Block; Estensore: Sandro Labanti.

IRAP - applicazione - autonoma organizzazione - è necessaria - attività professionale basata sull'*intuitus personae* - esclusione - consegue.

Non trova applicazione l'IRAP nei confronti del professionista che svolga la sua attività con beni strumentali limitati (d.lgs. 446/97, art. 2) e che si avvalga solo in situazioni isolate della collaborazione di colleghi terzi (nel caso di specie non è assoggettato ad IRAP l'Avvocato che si avvalga dei servizi di colleghi solo per quanto riguarda le domiciliazioni in altri Fori).

D. lgs. 446/97, art. 2.

Corte Cost. n. 156/01.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2315/2017 del 18.07.2017, Presidente: Maurizio Block; Estensore: Sandro Labanti.

Accertamento - società - ristretta base sociale - automatica attribuzione di maggiore reddito ai soci - consegue.

L'accertamento di maggior redditi in capo a una società di capitali, divenuto definitivo, comporta automaticamente un recupero di maggior reddito imponibile anche nei confronti dei soci qualora sia accertata la cd. "ristretta base sociale" e se i soci stessi non hanno dimostrato una destinazione alternativa dello stesso.

Cassazione n. 25863/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2323/2016 del 26.09.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Massimo D'Amato.

TARSU - porti di interesse regionale - art. 105, co. 1, lett. l) d.lgs. 112/98 - funzioni amministrative - appartengono alle regioni - raccolta rifiuti - Capitaneria di Porto - rifiuti *garbage* - sono tali - Comune - aree portuali - rifiuti non prodotti dalla navigazione - sono tali - doppia imposizione - non sussiste - legittimità - consegue.

L'art. 105, co. 1, lett. l) d.lgs. 112/98 ha conferito le funzioni amministrative nei porti di interesse regionale, ad eccezione di quelle attinenti alla sicurezza della navigazione, alle Regioni (la Regione Emilia-Romagna, con la l.r. 9/02, ha attribuito le funzioni amministrative per il porto di Cattolica al Comune).

In tema di applicazione della TARSU, non vi è alcuna doppia imposizione delle superfici sottoposte al tributo per il fatto che debba essere corrisposto il tributo dovuto per la raccolta dei rifiuti sia alla società concessionaria del servizio da parte della Capitaneria di Porto, sia al Comune. I due servizi riguardano superfici diverse e rifiuti diversi: mentre la prima, infatti, si occupa dei rifiuti prodotti dalle unità di diporto con contratto di ormeggio (cd. *garbage*) e quelli assimilabili agli urbani, il secondo opera relativamente a quelle strutture, come, ad esempio, i parcheggi auto (coperti e scoperti) che, all'interno dell'area portuale, non possono essere certamente inclusi tra le superfici dove i rifiuti derivano dalla navigazione.

D.lgs. 112/98, art. 105, co. 1, lett. l).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2326/2017 del 18.07.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Accertamento redditometro - presunzione *iuris tantum* - presunzione legale - è tale.

Redditometro - prova contraria - spetta al contribuente - natura - specifica e puntuale - deve essere tale.

Redditometro - spese di mantenimento dei cespiti - nucleo familiare - abbattimento del 50% - è ragionevole.

La presunzione recata dall'applicazione dell'accertamento cd. "redditometrico" non è semplice, ma legale (*iuris tantum*). Ne deriva che il contribuente che voglia assolvere all'onere della prova che insiste sulla sua posizione in sede processuale deve dare prova analitica e specifica della natura non reddituale delle somme utilizzate per fare fronte ai consumi e alle spese valorizzate mediante l'applicazione del redditometro.

Un abbattimento delle spese di gestione dei cespiti di proprietà, a fini redditometrici, del 50% è sufficiente per tener conto del fatto che anche l'altro coniuge può avere sostenuto oneri di natura finanziaria.

Cassazione n. 14434/10; n. 9539/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2333/2017 del 17.07.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Mirko Margiocco.

Imposta di registro - maggior valore - indici O.M.I. - presunzioni semplici - sono tali - elementi di conferma - gravi, precisi e concordanti - sono necessari.

Indici O.M.I. - risultanze - prova contraria - è possibile - onere - spetta al contribuente.

Gli indici O.M.I. utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per incrementare il valore di un immobile ceduto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro costituiscono presunzione semplice che, se corroborata da altri elementi gravi, precisi e concordanti (e salva prova contraria del contribuente) può giustificare una ripresa a tassazione del maggior valore.

Costituiscono fattori di riscontro la perizia redatta a favore dell'istituto di credito concedente il mutuo, il valore riportato in contratto preliminare, le movimentazioni bancarie fra le parti.

Il contribuente può contestare tali assunti disconoscendo il preliminare di acquisto (nel caso di specie, proponendo querela di falso) ovvero dimostrando che la cessione dell'immobile ha avuto luogo in uno stato antecedente rispetto a quello pattuito (senza finiture, nel caso di specie) donde il minor prezzo (e il minor valore).

Cassazione n. 26485/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 2337/2017 del 17.07.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Mirko Margiocco.

IVA - operazioni oggettivamente inesistenti - prova contraria - mezzi di prova - ogni mezzo - è concesso.

Fattura - indicazione della prestazione effettuata - precisione - è necessaria - assoluta analiticità - non è necessaria.

L'asserita inesistenza oggettiva di operazioni rappresentate in fattura può essere superata dal contribuente con ogni mezzo di prova, ivi incluse movimentazioni bancarie di riscontro, dichiarazioni di terzi recepite in p.v.c. (nel caso di specie, dichiarazione del direttore di un cantiere nel quale le operazioni edili contestate sarebbero state simulate), documentazione contrattuale.

La necessità di rappresentare analiticamente in fattura il servizio prestato non può arrivare al punto di esigere un'individuazione puntuale dell'operazione effettuata nel suo esatto ammontare (nel caso di specie l'impresa edile aveva descritto l'operazione "a corpo" senza precisare in fattura in modo puntuale i metri quadrati delle opere realizzate).

D.P.R. 917/86, art. 75, d.P.R. 633/72, art. 21.

Cassazione n. 1147/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2346/2017 del 17.07.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Marco Morgantini.

Cessione di terreno - maggior valore determinato ai fini dell'imposta di registro - automatica applicazione anche ai fini delle imposte dirette - non è possibile.

D.lgs. 147/15, art. 5 - valenza confermativa del principio - è tale.

Il maggior valore di un terreno ceduto, e sul quale il contribuente abbia raggiunto un accertamento con adesione con l'Ufficio, non può svolgere i suoi effetti anche ai fini delle imposte dirette e della tassazione della maggiore plusvalenza (asseritamente) emergente dalla medesima cessione.

In questo senso la novella legislativa recata dal d.lgs. 147/15, art. 5, sconosciuta all'Ufficio *ratione temporis*, ha una valenza meramente confermativa di un principio già acquisito.

D.lgs. 147/15, art. 5.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2350/2017 del 11.07.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Rocco Criscuolo.

IRPEF - cessione di opere d'arte - provento - reddito diverso - art. 67, co. 1, lett. i, TUIR - è tale - tassazione - consegue.

Produce redditi diversi inquadrati nell'art. 67, co. 1, lett. i del t.u. 917/86, e conseguente assoggettati ad imposta, colui che sistematicamente compra e rivende opere d'arte in un periodo di tempo circoscritto realizzando ingenti proventi.

Non osta alla tassazione del reddito d'impresa commerciale occasionale l'assenza di una organizzazione a fine strutturata, il fatto che il contribuente svolgesse questa attività

solo in modo “amatoriale” e che la medesima fosse stata rivolta nei fatti ad un novero limitato di clienti (clienti cd. “fidelizzati”).

D.P.R. 917/86, art. 51, art. 67, co. 1, lett. i.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 2354/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Riccardo Rosetti.

IRES - IVA - IRAP - attività di sponsorizzazione - fatture - emissione da parte di soggetto diverso - attività di per sé lecita - costo del reato - non è tale - deducibilità - consegue.

Sebbene sia stata rilevata una discrepanza tra il soggetto che emette la fattura e quello che di fatto realizza l’attività (nella specie trattavasi di fattura emessa per spese di sponsorizzazione) ed incassa il prezzo pagato dal committente, il costo sostenuto da quest’ultimo non può considerarsi cd. “di reato”, dovendosi con tale espressione intendere il costo relativo ad attività che di per sé costituiscono illecito penale.

Ne consegue, pertanto, la piena deducibilità dello stesso.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2363/2017 del 19.07.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

Imposte sui redditi - cd. “Redditometro” - prova contraria - presunzioni semplici - si applicano - individuazione di utilizzo professionale di un immobile - ragionevolezza - si applica.

Sanzioni amministrative tributarie - consapevolezza della violazione - non rileva. Sanzioni tributarie - disapplicazione - norma impositiva particolarmente complessa - interpretazione concettualmente difficile - deve sussistere.

Nell’accertamento cd. “redditometrico” la prova contraria può essere data dal contribuente con ogni mezzo, ivi inclusi i riferimenti al fatto notorio e all’*id quod plerumque accidit*. Nel misurare, ad esempio, la percentuale di utilizzazione di un immobile ad uso promiscuo può assumere rilievo che il contribuente non ne abbia altri dedicati all’attività lavorativa, e che dunque ben la percentuale della sua incidenza ai fini redditometrici possa essere individuata 50%.

La violazione dell’art. 1 co. 2, d.lgs. 471/97 prescinde dall’elemento soggettivo del contribuente e si colloca come automatica conseguenza dall’accertata violazione dell’imposta.

Presupposto per la disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie (d.lgs. n. 472/97, art. 6) è l’accertamento di un tessuto normativo particolarmente articolato e qualificato da ripetuti cambiamenti, con un coordinamento concettuale difficoltoso, nel tempo che ne ostacolino in modo sensibile la comprensione. Non soddisfa queste condizioni la disciplina attuale del cd. “redditometro”.

D.P.R. 600/73, art. 38, co. 4; d.lgs 4712/97, art. 1, co. 2; d.lgs. 472/97, art. 6; d.m. 10.09.92, art. 3, co. 2; d.m. 19.11.92.

Cassazione n. 3316/09; n. 23554/12; n. 1511/17; n. 14402/16; n. 26058/15; n. 8191/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2364/2017 del 19.07.2017, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Imposta comunale sulla pubblicità - cartelli di indicazione sede di imprese - art. 39, lett. c, d.lgs. 285/92 - applicazione - non sussiste - valenza informativa del segnale - prevalenza.

Non si applica l'imposta comunale sulla pubblicità (ICP) ai segnali stradali che indicano la sede dell'impresa, rientranti nelle ipotesi in cui all'art. 39, lett. c, d.lgs. 285/92 (Codice della Strada) e del relativo Regolamento esecutivo (art. 134).

Osta a una conclusione avversa la natura eminentemente informativa (e non promozionale) dei cartelli in questione e il fatto che la loro disciplina nel Codice della Strada (ivi inclusi i requisiti formali che devono rispettare) sia diversa dai cartelli che invece assolvono finalità pubblicitaria propriamente detta (in senso difforme Cassazione n. 23383/09; n. 8616/14).

D. lgs. n. 507/93, art. 5; d.lgs. 285/92, art. 23, 39, lett. c; Reg. es. d.lgs. 285/92, artt. 47 e ss., art. 134.

Cassazione n. 23383/09, n. 8616/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 2365/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Riccardo Rosetti.

Accise - energia elettrica - istanza di rimborso - *dies a quo* - estinzione del rapporto tributario - è tale - decadenza biennale - art. 14, co. 2 T.U.A. - consegue.

Le particolari modalità di pagamento dell'accisa (sull'energia elettrica) incentrate sul meccanismo degli acconti calcolati sui consumi del periodo precedente, implicano che, alla chiusura annuale di ciascun periodo, si determini un nuovo saldo creditorio o debitorio (diverso da quelli già maturati).

Ne consegue che solo dopo l'estinzione del rapporto tributario le somme versate in eccesso (rispetto al dovuto) configurano crediti il cui pagamento deve essere richiesto nel termine di decadenza biennale previsto dall'art. 14, co. 2 T.U.A.

Art. 14, co. 2 T.U.A.

Cassazione n. 9283/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2371/2017 del 19.07.2017, Presidente: Francesco Caruso; Estensore: Pier Francesco Gasperi.

FUS - Fondo unico per lo spettacolo - base imponibile IRAP - concorre - destinazione a spese di personale - non rileva.

Il fondo unico per lo spettacolo (F.U.S.), erogato in forma contributiva ad un ente teatrale, concorre alla base imponibile di quest'ultimo, anche se nel caso di specie il contribuente dimostra di averlo impiegato per far fronte alle spese di personale dipendente, non deducibili ai fini IRAP (art. 11, co. 3, d.lgs. 446/97).

Per garantire l'esclusione dall'imposta infatti la destinazione del contributo a spese di personale non deve derivare solo da una scelta del contribuente, ma essere previsto espressamente *ex lege*.

D.lgs. 446/97, art. 11, co. 3.

Cassazione n. 14415/10; n. 21749/09; n. 24058/11; CTR Emilia Romagna n. 279/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2379/2017 del 20.07.2017, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello; Estensore: Pier Francesco Gasperi.

IRES - perdite pregresse - omessa presentazione della dichiarazione - dichiarazione ultratardiva - utilizzazione in compensazione - non è possibile.

Non possono essere utilizzate in compensazione ai fini IRES perdite pregresse maturate in una annualità per la quale il contribuente avesse omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, la quale sia stata prodotta all'Ufficio due anni dopo il termine (dichiarazione cd. "ultratardiva", che si ha appunto per omessa).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2382/2016 del 26.09.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Massimo D'Amato.

IVA - esenzione - art. 10 d.P.R. 633/72 - prestazioni sanitarie - medici - è tale - esenzione oggettiva - attività proprie dei medici - è necessaria - fine di lucro - è ammissibile - cooperative - prestazioni ausiliarie - fine di lucro - non è ammissibile - esenzione - consegua - disparità di trattamento fra esenzione soggettiva ed esenzione oggettiva - non sussiste.

L'esenzione IVA prevista, ai sensi dell'art. 10 d.P.R. 633/72 relativamente alle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie è di tipo oggettivo, in quanto concessa in relazione al tipo di

operazioni effettuate che, in base alla normativa italiana possono essere prestate solo ed esclusivamente da medici e non da cooperative.

Ciò implica che l'esenzione non è di tipo soggettivo, ossia concessa al soggetto passivo in quanto medico, tant'è che se quest'ultimo svolge attività diverse da quella sanitaria e di cura alla persona, come, ad esempio, di docenza, deve assoggettare ad IVA la propria attività.

Diversamente, le attività poste in essere da cooperative che risultano necessarie al mondo sanitario, esentate dall'IVA, sono ausiliarie, finalizzate ad alleviare le sofferenze dei malati e vengono svolte da specifici soggetti (non medici), a ciò preposti.

Ne consegue che non sussiste alcuna disparità di trattamento intrinseca al sistema IVA nazionale tra chi svolge le attività in esenzione perché senza finalità di lucro (cooperative) e coloro che le svolgono con finalità di lucro (medici).

D.P.R. 633/72, art. 10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2383/2017 del 20.07.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

Imposta di registro - conferimento d'azienda - successiva cessione di quote - decorso temporale breve - finalità elusiva - sussiste - art. 20 d.P.R. 131/86 - si applica.

L'art. 20 d.P.R. 131/86 permette di riqualificare come cessioni di aziende (nel caso di specie, agricole) dei conferimenti delle stesse in società seguiti poi (a distanza di sette mesi) dalla cessione delle quote a soggetti terzi, quando i contribuenti conferenti (e poi cedenti di quote) non siano in grado di dimostrare le ragioni specifiche che li hanno portati, in breve tempo, da una scelta orientata a un rafforzamento dell'attività produttiva (conferimento) a (pressoché) totale dismissione delle partecipazioni.

D.P.R. 131/86, artt. 20, 51 e 52.

Cassazione n. 6813/13; n. 2636/16; n. 3562/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2386/2016 del 28.09.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Carlo Maria Zampi.

ICI - accertamento con adesione - riduzione sanzioni - art. 14, co. 4 d.lgs. 504/92 - versamento integrale del tributo - è necessario - inammissibilità d'impugnazione - consegue - acquiescenza fondatezza pretesa impositiva - sussiste.

In tema di ICI, la riduzione delle sanzioni previste dall'art. 14, co. 4 d.lgs. 504/92 consegue alla scelta del contribuente di aderire e pagare il tributo entro il termine previsto per ricorrere alla Commissione tributaria, così rinunciando a presentare impugnazione.

Il principio di cui all'art. 16 d.lgs. 472/97, secondo cui, in materia di sanzioni, il pagamento avvenuto entro il termine per la proposizione del ricorso, non comporta acquiescenza alla pretesa relativa al tributo, non può essere esteso alla fattispecie in esame: in primo luogo, per la specialità della disciplina dell'ICI rispetto alle regole generali contenute nel d.lgs. 472/97 e, in secondo luogo, poiché il citato art. 14, co. 4 prevede non soltanto il pagamento della sanzione, ma anche il versamento del tributo, manifestando la volontà del legislatore di rendere irreversibile la scelta del contribuente.

D.lgs. 504/92, art. 14, co. 4; d.lgs. 472/97, art. 16.

Cassazione n. 10778/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 07, sentenza n. 2389/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Roberto Aponte.

IRPEF - separazione coniugi - assegno di mantenimento - determinazione - provvedimento dell'autorità giudiziaria - è necessario - presunzione - percezione - conformità al provvedimento - sussiste - prova contraria - è ammessa - scrittura privata tra le parti - non è sufficiente.

Gli assegni periodici corrisposti al coniuge - esclusi quelli destinati al mantenimento dei figli - in conseguenza di separazione legale ed effettiva, nella misura in cui risultano da provvedimento dell'autorità giudiziaria sono deducibili dal reddito complessivo del coniuge obbligato alla corresponsione, ex art. 10, lett. c) d.P.R. 917/86 e, specularmente, ai sensi del combinato disposto degli artt. 50, lett. i) e 52, lett. c), le somme ivi stabilite costituiscono, per chi le percepisce, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che si presumono ottenuti, salvo prova contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai rispettivi titoli.

L'eventuale scrittura privata sottoscritta dai coniugi con cui si accorda una modifica al predetto provvedimento dell'autorità giudiziaria è inidonea a costituire prova contraria della percezione dell'assegno stesso.

D.P.R. 917/86, art. 10, lett. c); art. 50, lett. i); art. 52, lett. c).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 2401/2017 del 21.07.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Caruso.

Rappresentante fiscale IVA - art. 17, co. 2, d.P.R. 633/72 - irregolarità della nomina - effetti sostanziali - non conseguono - rimborso IVA a soggetto non residente - principio di lealtà - principio di leale collaborazione - va riconosciuto.

Le semplici irregolarità nella nomina di rappresentante fiscale ai fini IVA (art. 17, co. 2, d.P.R. 633/72) non possono sortire l'effetto sostanziale di inibire il rimborso dell'imposta dovuta a soggetto non residente, soprattutto quando la nomina di rappresentante fiscale emerge chiaramente dalla dichiarazione tributaria presentata (art. 35, d.P.R. 633/72). Osta a questa conclusione il principio di leale collaborazione e di lealtà fra contribuente ed Amministrazione finanziaria

D.P.R. 663/72, art. 17, co. 2, art. 35; d.P.R. 441/97, art. 1, co. 4.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 06, sentenza n. 2404/2017 del 21.07.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Caruso.

Imposta di registro - aliquota agevolata - condizione - edificazione entro un quinquennio dall'acquisto del terreno - mancato rispetto - omessa attività di ente pubblico - forza maggiore - non è tale - sospensione del termine - non conseguita - maggiore imposta - dovuta.

L'agevolazione prevista ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro all'acquisto di un terreno con un'aliquota agevolata, ma subordinata all'edificazione dello stesso entro un quinquennio dall'acquisto (nell'ambito di un piano particolareggiato con precise prescrizioni urbanistiche) non può subire né deroghe né interruzioni.

Non può essere considerata forza maggiore l'omessa esecuzione di opere pubbliche sul terreno in questione se dalle esse non derivi l'impossibilità di edificare, ma solo l'antieconomicità della stessa, posto che si tratta di rischi rientranti nella normale attività d'impresa (nella specie, interrimento di cavi dell'alta tensione in ragione di servitù di passaggio sul terreno in questione).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2415/2017 del 17.07.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Carmen Giovanna Giraldi.

Villino - classamento catastale - categoria A/7 - condizioni - disponibilità di area cortilizia esterna - è sufficiente - necessità che il godimento sia a titolo esclusivo o non condominiale - non rileva.

Ai fini del classamento catastale di un'unità immobiliare si tengono in considerazione solo le sue condizioni oggettive e gli spazi a disposizione, indipendentemente dai soggetti che su quegli stessi spazi esercitano diritti o dalle modalità di godimento stesse. (nel caso di specie una unità immobiliare era stata classificata in categoria A/7 - villino - in ragione della disponibilità di un'area di corte esterna, indipendentemente dal fatto che la fruizione di quest'area fosse ad uso esclusivo o condominiale).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2416/2017 del 27.07.2017, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

Atto impositivo - motivazione *per relationem* - allegazione dell'atto presupposto - è necessaria - allegazione dell'atto presupposto in altro provvedimento oggetto di separato gravame - è sufficiente - diritto alla difesa - è assicurato.

La motivazione di un provvedimento impositivo mediante rinvio ad atto presupposto non viola l'art. 7, l. 212/00 anche quando quest'ultimo è allegato ad altro atto impositivo oggetto di separato gravame, da parte del medesimo contribuente e per la stessa fattispecie. (nel caso in esame l'Agenzia del Territorio individuava come "di lusso" la prima casa acquistata dal contribuente previa accensione di mutuo: in ragione di questo l'Ufficio aumentava l'imposta sostitutiva su mutuo ipotecario dal 0,25% al 2%, e con separato atto liquidava la maggiore imposta di registro. L'allegazione dell'atto dell'Agenzia del Territorio al solo secondo atto impositivo è stata ritenuta sufficiente anche ai fini della completa motivazione dell'altro atto impositivo, oggetto di separato gravame).

D.P.R. 131/86, art. 1 Tariffa Parte I; d.P.R. 301/73, art. 18; l. 212/00, art. 7.

Cassazione n. 11623/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 2436/2016 del 03.10.2016, Presidente: Stefano Monaci; Estensore: Sandro Labanti.

Contenzioso tributario - revocazione - impugnazione limitata - è tale - motivi - elencazione tassativa - art. 64 d.lgs. 546/92 - errore materiale - è previsto - errore valutativo - ammissibilità del motivo - non sussiste - discrezionalità del giudice - è tale - ricorso in Cassazione - è necessario - ricorso per revocazione - inammissibilità - consegue.

La revocazione è un mezzo di impugnazione limitato: presuppone un giudizio chiuso e deve fondarsi esclusivamente su motivi tassativamente indicati dalla legge. Nella specie, l'art. 64 d.lgs. 546/92 prevede la sussistenza di un errore, il quale deve essere essenziale ed impattare su un aspetto decisivo della sentenza, ossia deve consistere in quella falsa percezione della realtà, immediatamente rilevabile, che cada su di un fatto estraneo al giudizio e sia idoneo a condizionarlo.

Qualora il motivo di impugnazione, tuttavia, non riguardi un errore materiale commesso dai giudici di prime cure, ma riguardi unicamente una loro valutazione ed apprezzamento delle motivazioni che hanno determinato le azioni di una parte (nella specie, l'irrogazione delle sanzioni da parte dell'Ufficio in materia di IVA), la controversia deve essere chiarita ricorrendo alla Suprema Corte di Cassazione. Diversamente, l'inerzia delle parti non giustifica l'accoglimento del ricorso per revocazione.

D.lgs. 546/92, art. 64.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2485/2017 del 11.09.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

PREU - Prelievo erariale unico - videogiochi manomessi - debenza dell'imposta - sussiste - determinazione presuntiva dell'importo - è possibile - mancata connessione alla rete - non rileva.

Il Prelievo erariale unico (PREU) è dovuto sulle somme giocate su macchine irregolari o comunque alterate indipendentemente dall'effettività del gioco ma semplicemente sulla base della potenziale utilizzabilità degli apparecchi (Art. 39 quater, co. 2, d.l. 269/03). L'effettiva connessione in rete degli apparecchi / slot machines non rileva ai fini dell'applicabilità del prelievo che è comunque garantita dalla legge e a prescindere dagli esiti del procedimento penale radicato sanzionare la manomissione degli apparecchi.

Art. 110, co. 7 e co. 9, lett. c, TULPS; d.l. 269/03, art. 39, co. 1, art. 39 quater, co. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2504/2017 del 14.09.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - permuta immobile - acquirente professionista che dichiara di acquistare come privato - agevolazione ex art. 1, co. 497 l. 266/05 - non è riconosciuta - prevalenza della sostanza sulla forma - consegua.

Non possono essere riconosciute le agevolazioni di cui alla l. 266/05, art. 1, co. 497 ai fini dell'imposta di registro al contribuente che acquisti in permuta un immobile come civile abitazione salvo poi mutarne destinazione d'uso in ufficio a soli tre giorni dall'acquisto e per ivi svolgere l'attività professionale che già conduceva avendo, già ai tempi del rogito, regolare partita IVA.

Osta a una conclusione in senso contrario l'applicazione dell'art. 20 d.P.R. 917/86 che fa prevalere la sostanza sulla forma, a nulla rilevando che l'immobile de quo non fosse poi stato inserito fra i cespiti ammortizzabili da parte del contribuente.

L. 266/05, art. 1, co. 497; d.P.R. 131/86, art. 20; d.lgs. 467/97, art. 3 ter.

Cassazione n. 24594/15; n. 23584/12; n. 6835/13; n. 17965/13; n. 3481/14; n. 2054/17; n. 10660/03.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2508/2017 del 18.09.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Agente di commercio - imprenditore commerciale - è tale - deducibilità dei costi - vetture a uso promiscuo - criteri del reddito di impresa - si applicano.
Processo tributario - appello - motivi di gravame impliciti - sono rilevanti - giudicato interno - non consegue.

L'agente di commercio, imprenditore commerciale, può detrarre l'IVA addebitatagli per l'acquisto di gadget promozionali di valore (nel caso, segnalibri d'argento) se inerenti alla sua attività economica.

Non si forma giudicato interno posto che motivo specifico di appello può anche essere desunto implicitamente dal tenore generale dell'atto e da un richiamo al punto in questione.

D.l. 262/06.

Cassazione n. 227/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2621/2017 del 25.09.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Rocco Criscuolo.

Studi di settore - presunzione semplice - è tale - applicabilità - rilevanza delle circostanze eccezionali - sussiste.

Imprenditore - conduzione dell'azienda in affitto - contratto risolto dopo un solo anno - attività in perdita - attendibilità dello studio di settore - non sussiste.

Un accertamento che si fondi essenzialmente sulle risultanze degli studi di settore, suffragate da isolati riscontri fattuali, non è adeguatamente provato, e per gli effetti va annullato, se si tiene conto delle oggettive circostanze eccezionali che hanno contraddistinto la attività d'impresa condotta, e le forzature compiute dall'Ufficio nella ricostruzione presuntiva dei ricavi. (Nel caso di specie trattavasi di verifica su stabilimento balneare gestito in affitto dall'imprenditore per un solo anno - e in perdita - e con un ammontare di ricavi sostanzialmente analogo a quello della gestione precedente. Inoltre l'Ufficio non aveva adeguatamente distinto i tariffari fra "alta" stagione e "bassa" stagione, giungendo così a risultanze difficilmente attendibili).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 2630/2016 del 17.10.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

IVA - fatture - operazioni inesistenti - denuncia penale - responsabilità - società in nome collettivo - sussiste - soci illimitatamente responsabili - consegue.

Qualora una società in nome collettivo utilizzi fatture per operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, la conseguente denuncia penale coinvolge non solo la

società in sé, ma anche i soci - illimitatamente responsabili per le azioni di quest'ultima - stante l'indubbia complicità che lega gli stessi alla pianificazione ed al compimento delle operazioni della prima.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2632/2017 del 29.09.2017, Presidente ed Estensore: Federico Cocchi.

IVA - fatture - genericità delle indicazioni - alterazioni del tenore letterale - prova del costo sostenuto - non è tale - deducibilità - non consegue.

IVA - *reverse charge* - presupposti per l'applicazione - esibizione del contratto - è necessaria- omissione - carenza di presupposti per l'applicazione del regime.

Non sono deducibili i costi (asseritamente) sostenuti ma rappresentati in fatture che non rispettano i requisiti di cui all'art. 21, d.P.R. 633/72 (nel caso di specie trattasi di documenti recanti abrasioni e recanti riferimenti assolutamente generici ai servizi prestati, così come risulta chiaramente aggiunto in un momento successivo il riferimento all'applicazione del regime di *reverse charge*).

La mancata esibizione del contratto che giustifichi l'applicazione dell'IVA in regime di inversione contabile non legittima la scelta del prestatore d'opera di non procedere all'addebito del tributo e al suo versamento.

D.P.R. 633/72, art. 21; aer. 2697 Cod. civ.; art. 115 Cod. proc. civ.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2637/2017 del 02.10.2017, Presidente: Mario Rossi; Estensore: Mario Rossi.

Venditore occasionale di cuccioli - imprenditore agricolo - non è tale - obbligo di tenuta delle scritture contabili - non sussiste.

Un allevatore occasionale (nel caso di specie, di cuccioli di cane che venivano poi venduti sporadicamente) non è imprenditore agricolo e come tale non è obbligato alla tenuta delle scritture contabili previste dalla legge (l. 349/93).

L. 349/93; d.m. 28.01.1994.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2639/2017 del 02.10.2017, Presidente: Giorgio Grandinetti; Estensore: Angelo Peticca.

Consorzio di bonifica - contributo -vantaggio fondiario - inserimento nel piano di classificazione del terreno - presunzione di utilità - *iuris tantum* - è tale - prova contraria - spetta al contribuente.

Il beneficio per il contribuente derivante dall'attività del consorzio di bonifica è accertato dal piano di classifica degli immobili, approvato dal competente organismo regionale e provinciale. L'effetto di tale approvazione è dunque la presunzione *iuris tantum* di utilità dell'opera del consorzio e dunque la debenza del tributo.

Il contribuente che non voglia versarlo ha dunque l'onere di provare (anche mediante presunzioni) di non aver tratto alcun vantaggio (cd. "vantaggio fondiario") dell'opera del consorzio in questione

Cassazione n. 4144/96; n. 18464/16; n. 14508/16; n. 12768/16; Cassazione SS. UU. n. 26009/08; n. 11722/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2647/2017 del 02.10.2017, Presidente: Maurizio Block; Estensore: Sandro Labanti.

Successione - erede con beneficio di inventario - limitazione della responsabilità - si applica anche all'Erario - definitività della pretesa - non rileva.

In caso di accettazione di eredità con beneficio di inventario, la responsabilità dell'erede nei confronti dei creditori del *de cuius* è limitata all'attivo dell'asse ereditario: tale principio si applica anche all'Erario-creditore.

Ne consegue che, anche a fronte di pretesa divenuta definitiva nei confronti del *de cuius* e notificata la cartella di pagamento all'erede di questo, l'imposta ipocatastale e quella di successione non potranno essere esatte se non entro i predetti limiti e solo dopo aver chiuso la procedura di liquidazione dei debiti ereditari (nonché nei limiti quantitativi della somma superstite).

D.P.R. 602/73, art. 14; l. 212/00, art. 10; art. 490, co. 1 Cod. civ.

Cassazione n. 6488/07; n. 3791/03.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2651/2017 del 02.10.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Gianluigi Morlini.

Centro operativo di Pescara - poteri di controllo- competono - poteri impositivi - non competono - atto impositivo - nullità - consegue.

È radicalmente nullo l'atto impositivo formato e notificato dal Centro operativo di Pescara (nel caso di specie, di recupero di un maggior reddito da fabbricati per locazione di immobile abitativo) nella misura in cui al suddetto ente sono riconosciuti poteri istruttori e di controllo, ma non impositivi.

Spetta esclusivamente all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, la formazione dell'atto che dai suddetti controlli possa originarsi (art. 31, co. 2, d.P.R. 600/73).

D.l. 78/10, art. 28, co. 2; d.P.R. 600/73, art. 31, co. 2.

Cassazione n. 23003/10; n. 21797/11; n. 21313/13; n. 12662/12; n. 9442/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2652/2017 del 02.10.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Gianluigi Morlini.

Imposte sui redditi - provviste estere - mancata compilazione di quadro RW - natura reddituale delle somme - prova contraria - attestazione di parente - mancanza di riscontri - non è sufficiente.

Non è sufficiente a vincere la presunzione di cui all'art. 12, d.l. 78/09 (natura reddituale delle somme detenute all'estero e non comunicate tempestivamente in dichiarazione mediante compilazione del quadro RW) la dichiarazione di un parente (nel caso, la sorella) ricevuta da notaio nella quale si confermi la natura non reddituale della provvista in quanto costituente restituzione di un pregresso finanziamento.

Tale conclusione (insufficienza della prova contraria) trova ulteriore conforto dal fatto che: non è illustrato il rapporto fra l'attestante e l'istituto finanziario bonificante la somma a favore del contribuente; (2) non è chiarito il perché dell'utilizzo di istituto di credito presso un paradiso fiscale (nel caso, le Bahamas); (3) non è giustificata la disponibilità delle somme da parte dell'attestante.

D.l. 78/09, art. 12, co.2; d.l. 167/90, art. 4; l. 212/00, art. 12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 2659/2016 del 18.10.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Filippo Massari.

Dazi doganali - importazioni - immissione in libera pratica - obbligazione doganale - sussiste - momento della dichiarazione - art. 201, co. 2 CDC - art. 36 TULD - rileva - IVA - esigibilità - consegue - atto di costituzione in mora - non rileva - data di importazione - è necessaria.

Nelle operazioni di importazione (immissione in libera pratica) di beni nel territorio dell'Unione europea, provenienti da Paesi terzi, l'obbligazione doganale sorge al momento della accettazione della relativa Dichiarazione (ex art. 201, co. 2 C.D.C. e art. 36 T.U.L.D.).

Da questo momento sono esigibili i dazi e l'IVA gravanti sui beni importati e, sempre dalla stessa data, vanno computati gli interessi di mora in caso di omesso o tardivo versamento.

Ne consegue che la data di esigibilità dei tributi doganali - oltre che di decorrenza degli interessi di mora - non muta anche se il debito tributario venga accertato a posteriori rispetto alla presentazione della dichiarazione doganale, mediante emissione di appositi avvisi di accertamento supplementari e di rettifica.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2669/2017 del 02.10.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

Associazioni sportive dilettantistiche - agevolazioni fiscali - principio di democraticità - rispetto - è necessario - violazione - decadenza dal regime fiscale - consegue.

I benefici fiscali riconosciuti alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) di cui alla l. 398/91 derivano non solo e non tanto dalla loro registrazione presso gli elenchi tenuti a cura del Comitato olimpico nazionale (CONI) quanto piuttosto da un'effettiva e costante attività coerente con i principi dello sport dilettantistico e dal rispetto del cd. "principio di democraticità" (l. 289/02, art. 90, co. 18) nella gestione dell'attività stessa.

Il principio di democraticità si declina tra l'altro nella effettiva partecipazione dei soci alle scelte decisionali dell'ente, nella accessibilità della documentazione (anche contabile) dell'associazione, nella tenuta di registri delle assemblee dei soci dai quali sia documentalmente dimostrabile tale osservanza.

Dalla mancanza di tutto questo deriva sia il venir meno dei benefici previsti dalla legge per le ASD ma, ricorrendone i presupposti, anche del regime di cui all'art. 148 d.P.R. 917/86.

L. 289/02, art. 90, co. 18; d.P.R. 917/86, art. 148; d.lgs. 158/15, art. 19; l. 133/99, art. 25, co. 5; d.lgs. 460/97, art. 5; d.m. 473/99.

Cassazione n. 16449/16; n. 4872/15; n. 8623/12.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2673/2017 del 02.10.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

Giudizio di ottemperanza - D. lgs. 156/15, art. 12 - immediata esecutività delle sentenze - rimborso della somma dovuta - importo inferiore a €10.000 - prestazione di idonea garanzia - non è necessaria.

Il D.lgs. n. 156/15, art. 12, co. 1, prevede l'immediata esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente, subordinando tuttavia il suo soddisfacimento alla prestazione di idonea garanzia.

Tale garanzia deve essere rilasciata nelle forme previste da un decreto ministeriale da adottarsi nelle forme di cui alla l. 400/88, art. 17, co. 3 e alle condizioni di cui al d.P.R. 633/72, art. 38 *bis*. Questa limitazione non si applica tuttavia alle richieste di rimborso per valori inferiori a €10.000, che possono essere dunque azionate nel vigore nella nuova disciplina e a prescindere dall'attuazione del predetto decreto.

D. lgs. 546/92, art. 69; d. lgs. 156/15, art. 12, co. 1; l. 400/88, art. 17, co. 3; d.P.R. 633/72, art. 38 bis.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2690/2017 del 06.10.2017, Presidente: Maurizio Block; Estensore: Gian Luca Petraghani Gelosi.

Scrittura commerciale - corrispondenza - distanza fisica fra le parti - è necessaria. Corrispondenza - compresenza delle parti - prevalenza della sostanza sulla forma - contratto - è tale - registrazione - termine fisso - consegue.

Il concetto di “corrispondenza” rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, in quanto ne subordina l'applicazione all'uso, postula una distanza fra le parti del contratto, sì che non si può parlare di corrispondenza, quando di vero e proprio contratto quando la scrittura è - presumibilmente - formata in compresenza fra le parti e a prescindere dalla veste grafica della scrittura stessa, e con un chiaro intento elusivo (art. 10, d.P.R. 131/86). (Nel caso di specie l'Amministrazione nel corso di un accesso aveva rilevato in originale due scritture commerciali di cessione di credito. Sebbene redatte nella forma di lettera, una di esse recava la sottoscrizione di entrambe le parti: peraltro società dello stesso gruppo. La sottoscrizione in originale delle due parti sulla “lettera” aveva fatto ritenere che di contratto - soggetto a registrazione a termine fisso - si trattasse e non di scambio di corrispondenza da registrarsi solo in caso d'uso).

D.P.R. 131/86, art. 10, art. 6 Tariffa Parte I.

CTR Emilia Romagna n. 2645/16; n. 15/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2707/2017 del 29.09.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Barbara Torsello.

Redditi da fabbricati - canone di locazione - riduzione - opponibilità all'Amministrazione finanziaria - *dies a quo* - atto di variazione - data certa - è necessaria.

La riduzione (mediante atto di variazione) del canone di locazione pattuito per un immobile è opponibile all'amministrazione finanziaria solo dal momento in cui l'atto in questione sia stato dotato di data certa.

Ne deriva che, a prescindere dall'effettiva apprensione, i canoni originariamente pattuiti concorrono a formare il reddito imponibile del locatore anche se di tale riduzione si rechi traccia nelle sue scritture contabili precedentemente all'atto di variazione.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2709/2017 del 29.09.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Maurizio Truffelli.

Imposta di registro - disciplina di tutela della piccola proprietà contadina - terreno urbano ma a "vocazione agricola" - applicazione - non consegue.

Non può essere qualificato come agricolo un terreno che è in realtà area pertinenziale di un fabbricato rurale identificato tuttavia come "ente urbano". Ne consegue che in questo caso non possono essere applicate le norme agevolative ai fini dell'imposta di registro per la piccola proprietà contadina di cui all'art 2, co. 4 *bis* d.l. 194/09.

Le conclusioni non mutano neppure qualora, come nel caso di specie, il terreno sia inserito in una "zona di più antica formazione ad alta vocazione produttiva agricola", posto che la vocazione della zona non fa venire meno il fatto che tutte le particelle siano classificate come "enti urbani".

D.l. 194/09, art. 2, co. 4 bis; l. 25/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2717/2017 del 02.10.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Donatella Scandurra.

Reddito di impresa - studi di settore - presunzioni semplici - sono tali - necessità di riscontri - consegue.

Studi di settore - società immobiliare - riscontri - atti gestori anomali - concessioni in precario immobiliare di beni ai soci - sono tali.

Le risultanze degli studi di settore applicati ad una società immobiliare possono trovare conferma, e dunque legittimamente fondano un atto di accertamento, qualora la società si contraddistingua per atti di amministrazione del proprio patrimonio eccentrici.

Fra questi possono essere annoverate le concessioni in precario immobiliare alcuni immobili abitativi di pregio direttamente ai soci senza che da questi atti di gestione consegua l'inclusione nella base imponibile del valore normale dei beni stessi (dove lo scostamento tra ricavi dichiarati e quelli desumibili mediante applicazione degli studi di settore).

D.P.R. 917/86, art. 85; d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2726/2017 del 02.10.2017, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Giovanni Trerè.

Imposte ipotecarie e catastali - agevolazioni a terreni in comunità montane - applicazione a contratti di donazione - è possibile.

Imposte ipotecarie e catastali - art. 5 bis l. 97/94 - impegno alla coltivazione per 10 anni - contestualità all'atto di acquisto - non è necessaria - prevalenza della sostanza sulla forma - è tale.

La concessione delle agevolazioni previste dall'art. 5 bis l. 97/94 a tutela dei territori delle comunità montane trova applicazione agli imprenditori che acquistino fondi per la creazione un unico compendio, e si impegnino alla loro coltivazione per almeno 10 anni. La previsione normativa va interpretata nel senso che l'acquisto può essere realizzato anche attraverso donazione (e dunque le agevolazioni riguardanti le imposte ipocatastali spettano anche al donatario) mentre l'impegno alla coltivazione non deve essere necessariamente racchiuso in modo formale nell'atto di acquisto, ma può anche essere ad esso successivo (nel caso di specie l'impegno alla coltivazione era stato ricevuto dal notaio a circa due anni dall'acquisto del terreno).

L. 97/94, art. 5 bis; d.P.R. 601/73, art. 9, co. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2730/2017 del 09.10.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Valerio Bolognesi.

Accertamento - società di persone - contenzioso - litisconsorzio con i soci - è necessario - violazione - annullamento della sentenza - rimessione in primo grado - conseguono.

È resa in violazione di litisconsorzio necessario la sentenza di primo grado che radichi contraddittorio sul reddito prodotto da società di persone senza che ad esso siano parti i soci di questa, e che di quel reddito siano poi in diritto i percettori giusta la disposizione di cui all'art. 5 d.P.R. 917/86.

Ne consegue l'annullamento della sentenza e il rinvio ai giudici di prime cure.

D.P.R. 600/73, art. 40, co. 2; d.P.R. 917/86, art. 5; d.lgs. 546/92, art. 14, co. 1, art. 59.

Cassazione SS. UU. n. 14815/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2846/2017 del 23.10.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Alessandro Rizzieri.

Indagini finanziarie - scudo fiscale - opponibilità - prova della riferibilità degli accrediti allo scudo - spetta al contribuente.

Processo tributario - dichiarazioni di terzi - mancanza di riscontri - utilizzabilità - non è ammissibile.

Non trova applicazione l'art. 14, co. 1, d.l. 350/01 (cd. "scudo fiscale") alle somme identificate dall'amministrazione finanziaria presso i conti correnti del contribuente delle quali quest'ultimo non sia in grado di dimostrare la riconducibilità a quelle "rimpatriate" mediante la disciplina condonistica testè citata (in particolare per quanto concerne il momento della loro percezione).

Nel processo tributario non possono essere ammesse dichiarazioni di terzi raccolte fuori udienza e finalizzata a giustificare l'origine (non reddituale) di una provvista di danaro qualora le risultanze delle verifiche finanziarie muovano in senso opposto. (Nel caso di specie il coniuge separato aveva dichiarato che le somme accreditate presso il conto corrente della moglie erano da intendersi come suoi versamenti - in contanti - per il mantenimento dei figli, come da accordo con la contribuente. Tuttavia l'ammontare e i tempi degli accrediti non confermavano queste affermazioni e neppure era rinvenibile prova documentale di suddetto accordo).

D.l. 350/01, art. 14; d.l. 78/98, art. 13 bis, co. 5; d.lgs. 546/92, art. 7, co. 4; d.P.R. 600/73, art. 32, co. 1, n. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2855/2017 del 20.10.2017, Presidente: Nicola Sinisi; Estensore: Valerio Bolognesi.

Accertamento- società di comodo - presunzione - disapplicazione - presupposto - prova oggettiva di inattendibilità degli esiti - spetta al contribuente.

La disciplina prevista per le cd. "società di comodo" può essere disapplicata dal giudice, indipendentemente dagli esiti di cui all'interpello previsto dall'art. 37 bis, co. 8 d.P.R. 600/73, quando sussistono condizioni oggettive (provate dal contribuente) che rendono le risultanze reddituali della disciplina assolutamente inattendibili. (Nel caso di specie la società aveva locato a lungo termine tutti i suoi immobili a canoni predeterminati e vincolanti e si trovava in condizione di non poterli incrementare per fare fronte alle risultanze della disciplina antielusiva).

D.P.R. 600/73, art. 37 bis, co. 8; l. 724/94; l. 248/06.

Cassazione n. 13699/16; n. 21358/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2862/2017 del 24.10.2017, Presidente: Felicita Pugliese; Estensore: Alberto Conti.

Accertamento - indagini finanziarie - maggiori compensi - presunzione - *iuris tantum* - riconoscimento contestuale di maggiori costi "per masse" - non consegue - onere della prova puntuale - spetta al contribuente.

Professionista - applicazione IRAP - autonoma organizzazione - prova - spetta all'Ufficio.

Il contribuente il cui reddito da lavoro autonomo sia stato incrementato a seguito di indagini bancarie non può pretendere il riconoscimento di maggiori costi presuntivi cd. "per masse".

Spetta infatti al contribuente l'onere di provare, in modo analitico e puntuale i maggiori costi che abbia sostenuto per produrre i compensi assoggettati a tassazione: sia nel caso di compensi dichiarati che di compensi ricostruiti mediante accertamento induttivo su conto corrente bancario.

Nelle stessa situazione, spetta invece all'ufficio dimostrare che il contribuente non abbia svolto l'attività di lavoro autonomo mediante una autonoma organizzazione, in mancanza della quale l'imposta regionale sulle attività produttive non può essere applicata.

D.P.R. 600/73, art. 32, art. 39; d.lgs. 466/97, art. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2867/2017 del 23.10.2017, Presidente: Federico Cocchi; Estensore: Piera Tassoni.

Processo tributario - valore di lite indeterminato - definizione agevolata della controversia - non è possibile.

Non è possibile addivenire a una definizione agevolata di lite quando il valore della controversia sia indeterminato. (Nel caso di specie si trattava di diniego di agevolazione, senza alcuna rideterminazione del maggior tributo dovuto o accertato).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2869/2017 del 27.10.2017, Presidente: Felicita Pugliese; Estensore: Alberto Conti.

Accise - energia elettrica - autoproduzione -autoconsumo - consorzio - è tale - esenzione - art. 10, co. 6, l. 133/99 - spetta.

Accise - accertamento - termine quinquennale - *dies a quo* - versamento - è tale - presentazione della dichiarazione annuale - non è tale.

Accise - mutamento prassi interpretativa - principio dell'affidamento - disapplicazione di sanzioni e interessi - consegue.

Rientra nella fattispecie di autoproduttore (e autoconsumatore) di energia elettrica, beneficiando così della esenzione delle accise, la società consortile che si limiti a produrre energia elettrica da fonti rinnovabile e a cederla esclusivamente alle altre imprese facenti parte del consorzio.

Il termine quinquennale concesso all'Agenzia delle Dogane per l'attività di accertamento e di recupero dell'imposta (asseritamente) evasa decorre dal momento in cui l'accisa è stata versata, e non dalla dichiarazione annuale (art. 57, co. 3, d.lgs. 504/95 - cd. Testo unico delle Accise).

Il principio del legittimo affidamento e della leale collaborazione fra Ufficio e contribuente osta all'applicazione delle sanzioni e degli interessi a fronte di un recupero di maggiore

imposta derivante da un mutamento interpretativo dell'Ufficio sopravvenuto rispetto al momento di versamento del tributo da parte del contribuente.

D.lgs. 504/95, art. 15, art. 57, co. 3 (T.U.A.); d.lgs. 79/99, art. 2, co. 2; direttiva 92/96/CEE; l. 133/99, art. 10, co. 6; l. 388/00, art. 28; l. 212/00, art. 10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2877/2017 del 23.10.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Processo tributario- revocazione - presupposti - erronea percezione del giudice - mera svista materiale - sono tali - valutazione di circostanze allegate dalle parti - non è tale.

Non è ammissibile il ricorso in revocazione nei confronti di una sentenza nella quale il collegio non abbia materialmente travisato fatti di giudizio affermando l'esistenza (oppure no) di un fatto decisivo, ma abbia formato il proprio libero convincimento su circostanze allegate dalle parti. (Nel caso di specie la commissione aveva accertato l'inesistenza dell'autonoma organizzazione in capo a un avvocato in ragione dell'assenza di beni strumentali. L'ufficio impugnava in revocazione ritenendo che i giudici non avessero valutato adeguatamente il fatto che il contribuente in questione si caratterizzasse per un fatturato annuo di oltre 20.000: sufficiente per l'Ufficio a determinare una autonoma organizzazione).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2878/2017 del 24.10.2017, Presidente: Felicita Pugliese; Estensore: Rita Chierici.

Imposta di registro - art. 20 d.P.R. 131/86 - caparra confirmatoria - riqualificazione in acconto di prezzo - non è possibile.

Processo tributario - cessazione parziale di materia del contendere - non è possibile - compensazione parziale delle spese - non consegua.

L'ufficio non può, neanche attraverso l'applicazione dell'art. 20 d.P.R. 131/86 riqualificare come versamento in acconto del prezzo (dunque assoggettato a un'imposta di registro del 3% nel caso di specie) quello che le parti hanno espressamente pattuito essere una caparra confirmatoria.

Osta a tale conclusione il principio di libera autonomia contrattuale delle parti che deve prevalere sulla logica interpretativa dell'Ufficio orientata esclusivamente all'imposizione. L'art. 46 d.lgs 546/92 non prevede l'istituto della "cessazione parziale della materia del contendere" posto che la rinuncia a una sola parte della domanda è facoltà di parte ben diversa dalla rinuncia al giudizio. Dunque non è possibile accedere ad una compensazione parziale delle spese di giudizio.

D.P.R. 131/86, art. 20; d.lgs. 546/92, art. 46; art. 1385 Cod. civ.

Cassazione n. 24662/06; n. 28146/13; n. 21848/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2881/2017 del 24.10.2017, Presidente: Felicita Pugliese; Estensore: Rita Chierici.

Dividendi - distribuzione - tassazione - partecipazione qualificata - computo delle azioni - azioni in nuda proprietà - non rilevano nel conteggio.

Plusvalenze - tassazione - partecipazione qualificata - determinazione - criteri utili al fine dei dividendi - si applicano - trattamento omogeneo - è necessario.

Partecipazione qualificata - computo delle lezioni disciplina dell'imposta di registro - art. 46 e 48, d.P.R. 131/86 - non si applica.

Ai fini del raggiungimento della quota di partecipazione qualificata o meno (art. 67, co. 1 lett. *c-bis*, d.P.R. 917/86), che incide sul regime di tassazione dei dividendi percepiti, si tiene conto delle sole azioni che permettano di percepire dividendi (concorrendo così alla distribuzioni di utili), e non delle altre.

Tale metodo di calcolo è coerente con quello previsto per la tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione di partecipazione sociale, mentre per converso non possono essere considerati utili a tal fine indicazioni per il computo previste al fine delle imposte indirette e in particolare dell'imposta di registro. (Nel caso di specie il contribuente partecipava a una società non quotata su mercati regolamentati con una percentuale di azioni pari al 19,5% e una un ammontare pari al 11,35% come azioni in nuda proprietà, che non davano diritto a percepire dividendi. La Commissione ha ritenuto che le azioni in nuda proprietà non concorressero al computo per il superamento del 25% previsto dalla legge).

D.P.R. 600/73, art. 27, co. 1; d.P.R. 917/86, art. 3, co. 3, lett. a, art. 47, art. 67, co. 1 lett. c-bis; d.P.R. 131/86, art. 46 e 48; art. 2325 Cod. civ.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2884/2017 del 23.10.2017, Presidente: Federico Cocchi; Estensore: Piera Tassoni.

Tassa automobilistica - auto storiche - esenzione - attestato specifico - non è necessario - mera indicazione della tipologia di vettura nelle liste delle auto storiche - è sufficiente.

Ai fini della disapplicazione della tassa di circolazione per le autovetture (cd. "bollo auto") non è necessario che il contribuente sia in possesso dell'attestato di storicità per la sua vettura, così come rilasciata dall'A.S.I., essendo sufficiente che la vettura rientri in una delle tipologie di "auto storiche" sulla base di una elencazione periodicamente aggiornata.

L. 342/00, art. 63, co. 2 e 3; d.P.R. 445/00, art. 47

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2886/2017 del 23.10.2017, Presidente: Federico Cocchi; Estensore: Piera Tassoni.

Redditometro - prova di maggiore redditività -nucleo familiare - rileva - prova della mera maggiore disponibilità finanziaria - è sufficiente - prova dell'effettivo impiego - non è necessaria.

Ai fini dell'applicazione dell'accertamento cd. "redditometrico" è necessario tenere conto della capacità reddituale dell'intero nucleo familiare nel quale il contribuente è collocato. La prova contraria alle risultanze presuntive può essere fornita dal contribuente anche con riferimento alla capacità di spesa degli altri membri del nucleo, senza che sia necessario fornire la prova che le maggiori spese sostenute dal contribuente stesso siano avvenute proprio in ragione della provvista messa a disposizione dagli altri familiari (basta dunque la disponibilità finanziaria, non essendo necessario la dimostrazione dell'utilizzo di questa per gli acquisti).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2889/2017 del 23.10.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Studi di settore - impresa commerciale - margine di ricarico medio - utilizzazione per incremento dei ricavi realizzati - necessità di ulteriori elementi di riscontro - sussiste.

Non è adeguatamente motivato, né provato, l'avviso di accertamento che pretenda di individuare il margine di ricarico applicato da una impresa attiva nella somministrazione di alimenti e bevande muovendo esclusivamente da quello ricavato dagli studi di settore applicabili.

L'illogicità dell'approccio dell'Ufficio si appalesa nel cortocircuito logico in base al quale l'Amministrazione lamenta lo scostamento fra due grandezze (margine rilevato attraverso la contabilità e quello dello studio di settore) quando proprio questo *delta* dovrebbe in realtà essere provato (in tal senso il fatto ignoto risulta proprio essere il margine di ricarico effettivo).

La percentuale media di settore non può costituire elemento unico per disattendere scritture contabili formalmente regolari, e dunque superare l'ostacolo recato dall'art. 2729 Cod.civ., senza un puntuale riscontro delle circostanze del caso concreto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2895/2017 del 23.10.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Cessione d'azienda - determinazione dell'avviamento - metodo misto "patrimoniale-reddituale - applicazione - momento di crisi - attendibilità - non sussiste.

Avviamento dell'azienda - potere di determinazione da parte del giudice - sussiste.

Il metodo "misto patrimoniale-reddituale" non è adeguato alla determinazione dell'avviamento di una azienda all'atto della sua cessione, quando nel corso degli ultimi anni il fatturato dell'impresa è costantemente diminuito, a riprova della crisi evidente del settore (nel caso di specie trattavasi di piccolo negozio di fioraio).

Per garantire il rispetto dell'art. 7, l. 212/00 ben può in questo caso la Commissione tributaria rideterminare unilateralmente l'avviamento in modo più coerente alla concreta realtà aziendale.

L. 212/00, art. 7.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2898/2017 del 23.10.2017, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Imposta di registro - maggior valore - prova - indici O.M.I. - ammontare del mutuo acceso - non sono sufficienti - necessità di ulteriori riscontri - sussiste.

Processo tributario - dichiarazioni di terzi acquisite in sede procedimentale - ammissibilità - sussiste - rilevanza probatoria - è tale.

Per la determinazione del maggior valore, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, di un immobile venduto, non costituiscono elementi sufficienti né gli indici O.M.I. né la divergenza fra il corrispettivo pattuito e il mutuo acceso per il suo acquisto, necessitando entrambi questi elementi indiziari di ulteriori riscontri (nel secondo caso, in particolare, della movimentazione di somme su conti correnti bancari che provi una maggiore corresponsione).

Riscontri adeguati possono essere considerati le dichiarazioni di terzi raccolte in fase procedimentale, pienamente utilizzabili in sede processuale, e concordi nell'affermare che il maggior corrispettivo (rispetto a quello formalizzato in contratto) era stato effettivamente pagato in "nero".

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2913/2017 del 24.10.2017, Presidente: Francesco Caruso; Estensore: Pier Francesco Gasperi.

Imposta di registro - cessione di immobile - valore - comparazione con altre unità immobiliari - appartenenza allo stesso foglio catastale - indice di comparabilità - non è tale.

Ai fini dell'individuazione del valore di un immobile ceduto per l'applicazione dell'imposta di registro, non conduce a risultati soddisfacenti la comparazione fra altre unità immobiliari contenute all'interno dello stesso foglio di mappa catastale. L'appartenenza allo stesso foglio, infatti, non è indice di comparabilità fra immobili, soprattutto quando essi differiscono in ragione dell'epoca di costruzione, dalla presenza di maggiori o minori servizi pubblici (nel caso di specie, aree di parcheggio) e quando ancora il valore dell'immobile de quo è stato confermato da perizia professionale come previsto da regolamento del soggetto avente causa (nel caso di specie, un istituto di credito).

D.P.R. 131/86, art. 51, co. 3.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2933/2017 del 19.10.2017, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Mirko Margiocco.

IVA - cessione di oro usato - *reverse charge* - si applica - regime del margine - non si applica.

Processo tributario - principio di parità delle parti dichiarazione di terzi rese fuori dal giudizio - ammissibilità - mero indizio - sono tali.

Trova applicazione l'IVA sulla base del sistema dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*) e non mediante quello del cd. "margine" all'imprenditore che svolge l'attività di acquisto da privati e successiva rivendita dell'oro, quando l'agenzia non dimostra con prove certe, oggettive ed incontrovertibili che l'avente causa svolga attività di mera commercializzazione senza provvedere alla fusione dei beni e alla produzione di nuovi. Il contribuente, in omaggio al principio della parità delle armi in sede processuale, ben può dare prova dei fatti a sé favorevoli mediante dichiarazioni di terzi rese al di fuori del processo. Queste ultime hanno valore meramente indiziario, ma pur sempre possono concorrere insieme ad altri elementi a fondare il convincimento del giudice.

Cassazione n. 9958/08; n. 16348/08; n. 767/11; n. 7707/13; CTR Toscana n.857/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2976/2017 del 30.10.2017, Presidente: Francesco Caruso; Estensore: Massimiliano Rossi.

Reddito di impresa bene acquisto in *leasing* - costi afferenti - deducibilità - consegue - antieconomicità dell'operazione - prova - spetta all'Amministrazione finanziaria.

Sono inerenti, e quindi fiscalmente deducibili, le spese sostenute dal contribuente, imprenditore commerciale, e afferenti ad un bene acquisito in locazione finanziaria.

Per quanto l'Amministrazione abbia il potere di sindacare l'inerenza di costi, soprattutto quando afferenti ad operazioni asseritamente antieconomiche, tale possibilità non si dissocia mai dall'onere di provare una delle due condizioni (non inerenza o antieconomicità).

Cassazione n. 9497/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2977/2017 del 30.10.2017, Presidente: Francesco Caruso; Estensore: Massimiliano Rossi.

Credito commerciale - omesso tentativo di riscossione - equiparazione a concessione di mutuo oneroso - non è possibile.

Affitto di azienda - operazione antieconomica - scostamento del canone del 25% - effettiva antieconomicità - non sussiste.

Contratto di *swap* - finalità di *hedging* - inerenza all'attività di impresa - sussiste.

Non è possibile riconfigurare alla stregua di concessione di mutuo (oneroso) l'omessa azione giudiziale del contribuente che non si attivi tempestivamente per il recupero di un credito commerciale e dunque tassare ai fini delle imposte sui redditi gli interessi implicitamente derivanti dal finanziamento stesso (e pari al 2,5% dello stesso su base annua).

Non è possibile qualificare come "antieconomica" l'operazione di affitto di azienda (o di locazione di bene strumentale alla stessa) quando il canone pattuito fra le parti si discosta solo in minima parte (nel caso di specie, di poco superiore al 25%) rispetto al corrispettivo "economicamente coerente" così come individuato dall'Amministrazione finanziaria soprattutto quando nella compagine sociale del conduttore vi sono soci che sarebbero stati contrari, per motivi personali, a siffatta operazione (nel caso di specie trattavasi di soci attivi nello stesso settore commerciale del concedente l'azienda).

La natura potenzialmente speculativa di un contratto atipico di *swap* non permette di escluderne l'inerenza dall'attività d'impresa (e di conseguenza disconoscere le componenti negative del reddito che derivano dal suo regolamento) quando nel caso di specie emerge chiaramente la finalità di *hedging* derivante dalla contestuale stipula di contratto di finanziamento.

Cassazione n. 9497/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2980/2017 del 31.10.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

IVA - fattura - inesistenza parziale dell'operazione - prova - divergenza tra fattura e prestazioni dedotte in contratto - non è sufficiente - prova dell'effettività delle prestazioni - spetta al contribuente.

Inesistenza parziale dell'operazione - prova effettiva - spetta all'Ufficio.

Non basta, per poter dimostrare la parziale inesistenza di fatture emesse (simulazione relativa dell'oggetto contrattuale), la constatata divergenza fra le prestazioni dedotte in fattura e quelle cui le parti si erano impegnate in contratto (nel caso di specie trattavasi di contratto d'appalto), se il contribuente dimostra che varianti in corso d'opera sono state necessarie, e regolarmente attuate, senza che ciò si sia tradotto in una novazione parziale del contratto in forma scritta. Per poter provare l'inesistenza di una spesa non basta evidenziare un disallineamento fra contratto (in forma scritta) e fattura emessa, ovvero riportare meri indizi o sospetti. Per converso, è necessario che l'Ufficio adduca elementi certi derivanti da un puntuale scrutinio della fattura emessa avuto riguardo alla prestazioni effettivamente realizzate.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2981/2017 del 31.10.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

IVA - Imposta di registro - contratto di conto corrente con affido - applicazione IVA - consegue - fideiussione - estensione del regime di del contratto - non consegue - accessorietà - non sussiste - applicazione dell'imposta di registro proporzionale - consegue.

Ricognizione di debito - natura dichiarativa - è tale - applicazione dell'imposta di registro proporzionale - consegue.

Il rapporto di accessorietà fra rapporto di conto corrente bancario con affidamento e garanzia fideiussoria non può essere riconosciuto in ambito tributario, sì che mentre il primo contratto è assoggettato ad IVA, la garanzia personale (nel caso di specie, enunciata in decreto ingiuntivo) sconta l'imposta di registro con aliquota proporzionale e non fissa, non potendo trovare applicazione il principio di alternatività IVA - Registro (art. 40, d.P.R. 131/86).

Lo stesso principio (di non accessorietà) e quindi l'autonomia dal punto di vista dell'imposizione indiretta, trova applicazione per la ricognizione di debito, la cui natura dichiarativa non esclude che abbia contenuto patrimoniale e che va tassata a prescindere ed indipendentemente dal rapporto sottostante che ha dato origine alla situazione debitoria riconosciuta.

D.P.R. 131/86, artt. 22 e 40, Tariffa Parte I, art. 8.

Cassazione n. 17237/13; n. 22230/15; n. 24107/14; CTR Firenze n. 249/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2982/2017 del 31.10.2017, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

Imposta di registro - ricognizione di debito - natura patrimoniale - è tale - applicazione proporzionale - consegue - rapporto sottostante assoggettato ad iva regime di alternatività - non si applica.

La scrittura di riconoscimento di debito, ancorché dichiarativa, ha contenuto patrimoniale e, se enunciata in altro rapporto, sconta l'imposta di registro proporzionale e non in misura fissa. (Nel caso di specie il riferimento era alla registrazione di decreto ingiuntivo emesso da istituto di credito nei confronti di correntista per scoperto bancario. L'istituto di credito sammarinese rivendicava l'applicabilità del regime di alternatività IVA - registro alla ricognizione di debito ricevuta che insisteva su rapporto assoggettato al tributo sul valore aggiunto).

D.P.R. 131/86, art. 3 e 8, Tariffa parte I, art. 22, art. 40, co. 1.

Cassazione n. 24107/14; CTR Toscana n. 249/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2985/2017 del 31.10.2017, Presidente: Francesco Caruso; Estensore: Marcella Angelini.

Contratto d'appalto - prestazione di manodopera - distinzione rilevanza dei beni strumentali - è tale - assenza - prestazione di manodopera - consegua.

Non sussiste contratto d'appalto, ma mera prestazione di manodopera (con conseguente mancato assoggettamento ad IVA) quando un'impresa si obbliga apparentemente all'esecuzione di una complessa attività senza avere le adeguate attrezzature o i beni strumentali idonei a tal fine, ma facendo affidamento su quelli messi a disposizione del committente e limitandosi nella sostanza a mettere a disposizione i propri lavoratori dipendenti.

L. 537/93, art. 14; l. 44/12, art. 8, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2986/2017 del 30.10.2017, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Paolo Carbone.

Imposta di registro - prima casa - trasferimento della residenza entro 18 mesi - è necessario - natura del termine - decadenziale - interruzione - non è possibile.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, qualora l'acquirente domandi l'agevolazione "prima casa", impegnandosi a stabilire la propria residenza nel territorio del comune dove si trova l'immobile acquistato nei 18 mesi successivi all'acquisto stesso, il trasferimento è da intendersi come onere che conforma un potere dell'acquirente e che va esercitato nel medesimo termine, a pena di decadenza.

Data la natura decadenziale del termine, non sono prospettabili eventi interruttivi dello spirare del medesimo (nel caso di specie il contribuente ultranovantenne era in stato di ricovero al momento della verifica della Polizia municipale sull'effettivo cambio di residenza, che dunque aveva luogo oltre il termine anzidetto facendo venire meno il regime fiscale agevolato).

D.P.R. 131/86, Tariffa Parte I, art. 1, nota II bis.

Cassazione n. 3507/11; n. 3285/14; n. 2616/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2994/2017 del 30.10.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Stefano Marinelli.

ONLUS - imposta di bollo - esenzione - applicazione ad atti processuali - non si estende.

Imposta di bollo su atti giudiziari - contributo unificato - abrogazione - non consegue.

Imposta di bollo - determinazione con decreto ministeriale - violazione art. 23 Costituzione - non sussiste.

Atti giudiziari - notifiche - imposta di bollo - soggetto passivo del tributo - Avvocato - è tale.

L'esenzione dal tributo di bollo concessa dalla legge alle ONLUS (art. 27 *bis*, Tabella B allegata al d.P.R. 642/72) non si applica anche agli atti processuali, per i quali invece vale la disciplina ordinariamente prevista.

La debenza del bollo sull'atto da notificare non è venuta meno a seguito dell'introduzione del contributo unificato, che abolisce il diritto di chiamata, ma non anche quello di notifica. La quantificazione del tributo di bollo, *lato sensu* corrispettivo per il servizio di giustizia, sfugge a una applicazione rigorosa dell'art. 23 della Carta costituzionale in ragione dell'elevato tecnicismo, e di conseguenza può essere determinato anche con atto diverso da quello avente forza di legge, come un decreto ministeriale (art. 10, co. 1 l. 53/94).

In quanto parte in senso processuale del giudizio, l'Avvocato è soggetto passivo dell'imposta di bollo e ben può rivolgere l'Agenzia delle Entrate direttamente a questo la sua maggiore pretesa impositiva.

L. 53/94, art. 10; d.P.R. 115/02, art. 18, co. 1; d. lgs. 472/97, art. 16; d.P.R. 642/72, art. 3, art. 27 bis; d.m.27.05.94, art. 2; art. 23 Costituzione.

Cassazione n. 21522/13; n. /10; Corte costituzionale n. 248/14; n. 252/12; n. 269/15; n. 156/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2997/2017 del 30.10.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Processo tributario - sentenza penale - rilevanza - art. 116 c.p.c. - sussiste.

Dispositivo di sentenza penale - acritica applicazione nel processo tributario - non consegue.

Processo tributario - *species* di processo amministrativo - è tale - sentenza penale passata in giudicato - fa stato fra le parti.

La sentenza penale, ancorché non passata in giudicato, assume rilievo nel processo tributario ex art. 116 c.p.c. e con essa il materiale probatorio acquisito nell'ambito di quel giudizio ai fini di verificarne anche la rilevanza ai fini fiscali.

Non sussistono automatismi fra la sentenza di assoluzione "perché il fatto non costituisce reato" e l'accoglimento del ricorso tributario (nel caso di specie, peraltro era stato depositato nell'ambito del processo tributario solo il dispositivo della sentenza penale), posto che l'assoluzione in quella sede può anche derivare, ad esempio, dal non superamento della soglia di punibilità.

Per converso, giusta la disposizione dell'art. 654 c.p.p., la sentenza definitiva penale (di assoluzione o di condanna) fa stato anche nel processo tributario, intendendo quest'ultimo come una *species* di quello amministrativo espressamente richiamato nel codice di procedura.

D.lgs. 74/00, artt. 20 e 25; art. 654 c.p.p.; art. 116 c.p.c.

Cassazione n. 12577/00; n. 10269/05; n. 3098/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2998/2017 del 30.10.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Reddito d'impresa - agente di assicurazione - premi di produttività - *rappel* - determinazione in anno successivo a quello di maturazione - qualificazione - sopravvenienze attive - sono tali.

Reddito di impresa - spese inerenti - prova - spetta al contribuente - allegazione di fattura - non è sufficiente.

I premi (*rappel*) maturati da una agente assicurativo che svolga tale attività nella forma di società di persone concorrono alla formazione del reddito imponibile alla stregua di sopravvenienze passive nel momento in cui sono effettivamente quantificati con comunicazione ufficiale all'agente stesso, e tassati, a scelta del contribuente, in diversi periodi d'imposta (ex art. 88, d.P.R. 917/86). (Nel caso di specie osta ad una loro tassazione nel periodo di maturazione l'impossibilità di un loro esatto calcolo in ragione delle specificità del contratto stipulato con la casa madre che rende impossibile il loro computo contestuale).

La deducibilità di un costo e la sua inerenza devono essere provate dal contribuente, non bastando in questo senso una semplice fattura registrata, ma dovendosi provvedere alla esibizione del contratto stipulato o altri elementi idonei a tal fine (nel caso di specie trattavasi di compensi versati dai contribuenti ai loro genitori come corrispettivi per collaborazioni non meglio precisate in violazione dell'art. 2697 Cod. civ.).

D.P.R. 917/86, art. 88, art. 109, co. 1 e co. 5; art. 2697 Cod. civ.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2999/2017 del 30.10.2017, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

IVA - sponsorizzazioni - spese di pubblicità - simulazione parziale - fatture fd. "gonfiate" - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Prestazione di servizi - simulazione parziale - prova - riscontri oggettivi - sono necessari - presunzioni di secondo livello - *praesumptio de praesumpto* - non sono ammissibili.

L'asserita simulazione parziale di prestazioni di servizi (nel caso di specie, prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione) con conseguente emissione di fatture in parte inesistenti deve essere puntualmente dimostrata dall'ufficio, senza poter utilizzare presunzioni di secondo livello (*praesumptio de praesumpto*) in assenza di rigorosi riscontri documentali (nel caso di specie l'Ufficio si limitava a sostenere che posto la natura simulatoria di una parte delle operazioni effettuate dalla società sponsorizzante, anche quella oggetto d'esame doveva essere inesistente, con conseguente ineducibilità del costo e indetraibilità dell'IVA esposta in fattura).

La simulazione solamente parziale della prestazione che dà luogo a fatture cd. "gonfiate" e non del tutto inesistenti richiede che l'Ufficio dimostri con riscontri oggettivi e certi l'inesistenza (parziale) dell'operazione prima di spostare l'onere probatorio in capo al contribuente.

Cassazione n. 920/17; n. 18446/12; n. 7931/96; n. 20054/14; n. 2055/14; n. 6548/123; n. 12168/09; n. 16826/07; n. 7340/08; n. 973/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 3002/2017 del 02.11.2017, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

Imposte sui redditi - professionista - versamenti in conto corrente - presunzione di maggiori compensi - è tale.

Accertamento bancario - omessa produzione di autorizzazione - durata oltre il limite di legge - omesso riscontro alle eccezioni del contribuente - nullità - non consegue.

Sentenza di primo grado - omessa motivazione - causa di annullamento con rinvio - non è tale.

Processo tributario - doppio grado di giudizio - rilevanza costituzionale - non è tale.

La sentenza della Corte costituzionale n. 228/14 non ha fatto venir meno la presunzione iuris tantum di maggior reddito derivante dall'applicazione dell'art. 32, d.P.R. 600/73 ai professionisti nella parte in cui fa riferimento ai versamenti in conto corrente.

Le indagini finanziarie effettuate dall'amministrazione finanziaria restano valide anche se l'autorizzazione non è comunicata al contribuente, se sono effettuate oltre il termine previsto dalla legge e anche se nell'atto impositivo che da esse consegue l'Ufficio non fornisce riscontro puntuale alle allegazioni del contribuente stesso, nella misura in cui le norme che prescrivono tali comportamenti hanno valenza meramente organizzativa interna degli uffici ed i termini indicati sono tutti indistintamente di natura ordinatoria.

Il difetto di motivazione della sentenza di primo grado non è ragione di gravame in appello posto che tale lacuna non è fra quelle che impongono la remissione del giudizio in primo grado, che il giudice d'appello può integrare in questo senso la motivazione e infine che il principio del doppio grado di giudizio non è costituzionalmente garantito all'interno dell'ordinamento giuridico dalla Carta.

D.lgs. 546/92, art. 59; d.P.R. 600/73 art. 32, co. 2; l. 212/00, art.12, cv. 7; d.P.R. 633/72, art. 51, co. 2, n. 7.

Corte costituzionale n. 228/14; Cassazione n. 14089/17; n. 18578/15; n. 23041/15; n. 16440/16; n. 8378/17; n. 1334/16; n. 6730/17; n. 3628/17; n. 10249/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 3004/2017 del 02.11.2017, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Gianluigi Morlini.

Sponsorizzazione - Associazione sportiva dilettantistica - ASD - effettività - rispetto del limite di € 200.000 - utilità - deducibilità - consegue - presunzione *iuris et de iure* di inerenza - sussiste - antieconomicità dell'operazione - non rileva.

La deducibilità per le spese di sponsorizzazione sostenute dall'impresa a favore di una associazione sportiva dilettantistica è sempre riconosciuta a condizione: (1) che il soggetto sponsorizzato sia effettivamente una Associazione sportiva dilettantistica (ASD) ex art. 90, co. 8, l. 289/02 (cd. Legge "Pescante"); (2) che sia rispettato il limite quantitativo annuo per la sponsorizzazione (€ 200.000 e € 400.000 dal 2017); (3) che l'attività si finalizzi a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor; (4) che tale attività sia stata effettivamente posta in essere.

Il ricorrere congiunto di questi quattro requisiti determina una presunzione *iuris et de iure* di inerenza della spesa sostenuta, che non può esser superata dall'ufficio neppure evidenziando l'antieconomicità dell'operazione scrutinata, essendo la spesa superiore al 20% degli utili realizzati dall'impresa contribuente nel periodo d'imposta.

L. 289/02, art. 90, co. 8; d.P.R. 917/86, art. 108, co. 2 e 109, co. 5;

Cassazione n. 8981/17; n. 7202/17; n. 5720/16; CTR Emilia-Romagna n.133/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3010/2017 del 03.11.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Bernardo Massari.

IRAP - autonoma organizzazione - attività di medico odontoiatra - non sussiste - presenza di *receptionist* o personale infermieristico - non rileva.

Non si ravvisa una autonoma organizzazione (e dunque viene meno il presupposto applicativo dell'IRAP) nella gestione di un ambulatorio odontoiatrico privo di personale dipendente e di una apprezzabile aggregazione di beni strumentali.

Tale conclusione trova anche conforto nel consolidato orientamento giurisprudenziale che non ravvisa autonoma organizzazione neppure negli ambulatori associati di medici di base, costituiti in base a contrattazione collettiva, e dotati di personale infermieristico e di *receptionist* in comune purché in assenza di personale dipendente.

D.lgs. 447/97, art. 3; d.P.R. 270/00, art. 40, co. 9, lett. d.

Cassazione n. 36678/07; n. 10240/10; n. 21122/10; n. 20907/14; n. 8962/13; n. 11947/12; n. 30753/11; n. 1576/14; n. 14408/16; n. 14408/16; Corte costituzionale n. 156/01.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3011/2017 del 03.11.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Bernardo Massari.

IRAP - applicazione - impresa artigiana autonoma organizzazione - deve essere sussistente - presunzione di autonomia - non sussiste.

Autonoma organizzazione - lavora autonomo - impresa commerciale - va dimostrata - principio di non discriminazione - si applica.

Il requisito della autonoma organizzazione ai fini dell'applicazione dell'IRAP deve essere rispettato non solo dai lavoratori autonomi, ma anche ai piccoli imprenditori, senza poter presumere *iuris et de iure* che ogni contribuente ricadente in questa seconda categoria necessariamente rispetti il suddetto requisito organizzativo.

Ogni automatismo in questo senso finirebbe per violare il principio di non discriminazione fra attività di lavoro autonomo e attività di impresa commerciale. La stessa corte di Cassazione ha peraltro sottolineato che non è la natura dell'attività che rende il lavoratore autonomo soggetto dell'imposta, quanto piuttosto le modalità con le quali essa viene concretamente esercitata (conforme Cassazione n. 9561/16).

D.lgs. 447/97, art. 3, co. 1; art. 53 Cost.

Cassazione n. 9561/16; n. 21124/10; Corte costituzionale n. 156/01.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3012/2017 del 03.11.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Bernardo Massari.

Accertamento induttivo - indagini bancarie - presunzione di maggior reddito percepito - prova contraria - utilizzo di presunzioni semplici - è possibile.

Accertamento induttivo - prova contraria - stipula di contratto - prova documentale - incombe sul contribuente.

Accertamento induttivo - prova contraria - stipula di contratto - informalità del negozio - è ragionevole - prova contraria - è sufficiente.

Nell'ambito dell'accertamento induttivo fondato su prove presuntive e su movimentazioni di conto corrente bancario (versamenti e prelievi) da parte del contribuente che svolge attività d'impresa (nel caso di specie, *broker* assicurativo) la prova contraria da parte di quest'ultimo può anche essere data attraverso presunzioni semplici che superino però il vaglio di ragionevolezza da parte del giudice.

Non soddisfa il criterio di ragionevolezza l'asserita natura di rimborso di mutuo già erogato qualora del contratto in esame non sia data evidenza documentale (tale da superarne la presunzione di onerosità).

Per converso, il rapporto di parentela (nel caso di specie, trattavasi del fratello della ricorrente) può giustificare l'informalità di un rapporto contrattuale di finanziamento e rendere opponibili all'amministrazione finanziaria la ricostruzione alternativa dei fatti (e la natura non reddituale delle somme percepite) già effettuata in sede procedimentale (nel caso di specie la ricorrente ha vittoriosamente argomentato che le somme movimentate sul conto corrente costituivano un mutuo a titolo oneroso prima erogato e subito di seguito rimborsato da parte del fratello) laddove la contribuente censurava un'applicazione acritica dell'art. 32, d.P.R. 600/73.

D.P.R. 600/73, art. 32, co. 1, n. 2; d.P.R. 633/72, art. 51.

Cassazione n. 11102/17; n. 25502/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3023/2017 del 03.11.2017, Presidente: Lucia Ciampini; Estensore: Alessandro Rizzieri.

Accertamento - raddoppio dei termini - presupposto - comunicazione all'autorità giudiziaria.

Notitia criminis - scostamento fra reddito dichiarato e reddito determinato induttivamente - non è tale - comunicabilità - non sussiste - raddoppio dei termini - non consegue.

La comunicazione all'Autorità giudiziaria che costituisce presupposto per il cd. "raddoppio dei termini" per l'accertamento non può essere fondata sulla mera applicazione di indici sintetici di redditività che farebbero emergere una differenza fra reddito dichiarato e reddito attribuibile tale da giustificare la segnalazione alla Procura della Repubblica.

In mancanza di presupposti per la segnalazione, non può essere applicato il regime del raddoppio, con le conseguenze in tema di decadenza dal potere di accertamento da parte dell'Ufficio ricorrendone i presupposti.

D.P.R. 600/73, art. 43, co. 3; d.lgs. 74/00, art. 4; art. 192, co. 2 c.p.p.

Cassazione n. 26037/16; n. 30890/15; Corte costituzionale n. 247/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 3036/2017 del 06.11.2017, Presidente: Pasquale Liccardo; Estensore: Riccardo Rosetti.

Imposta di registro - conferimento in società di immobile gravato da ipoteca - mantenimento della quota in società - natura elusiva dell'operazione - non sussiste - art. 20, d.P.R. 131/86 - non si applica.

Non è operazione elusiva in conferimento di un immobile in società previa accensione di mutuo ipotecario garantito dallo stesso cespite se il conferente (e mutuatario) non provvede subito alla cessione delle quote della società partecipata.

Non è applicabile in questo caso la giurisprudenza di cassazione che permette all'Ufficio di valutare alla luce dell'art. 20 d.P.R. 131/86 il comportamento della parti e l'obiettivo concretamente perseguito dalle stesse, nella misura in cui proprio l'assenza di una dismissione della partecipazione fa venire in meno, *in nuce*, ogni finalità abusiva del diritto.

D.P.R. 131/86, art. 20.

Cassazione n. 9163/10; n. 14900/01; n. 2713/01; n. 4269/10; n. 9163/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 3038/2017 del 06.11.2017, Presidente: Pasquale Liccardo; Estensore: Riccardo Rosetti.

Imposta di registro - conferimento di immobile gravato da ipoteca - deducibilità dell'importo del mutuo garantito - è possibile passività inerente - è tale - elusione fiscale - non sussiste.

Imposta di registro - conferimento di immobile gravato da ipoteca - passività inerente -interpretazione orientata in senso comunitario - direttiva 69/335/CEE e 08/7/CE - è necessaria - elusione di imposta - non sussiste - art. 20 d.P.R. 131/86 - non si applica.

Non è elusiva l'operazione complessa di conferimento di immobili in società previa accensione da parte del conferente di mutuo garantito da ipoteca accesa sul medesimo immobile conferendo, e contestuale accollo del mutuo da parte della società conferitaria. Conferma la natura non abusiva di siffatta operazione sia l'applicabilità dell'art. 20 d.P.R. 131/86 a una singola operazione, senza che ciò legittimi l'ufficio a ricostruire un complesso di atti fra loro coordinati e perseguiti un abusivo risparmio di imposta, sia la lettura, orientata in senso eurounitario, dell'art. 50 del medesimo d.P.R.

La diretta attuazione, tramite l'art. 50 d.P.R. 131/86 della direttiva comunitaria 69/335/CEE, e ora 08/7/CE, art. 11, permette di dedurre dalla base imponibile del cespite immobile conferito le passività ad esso specificamente inerenti, come sicuramente è il

mutuo garantito da garanzia reale gravante sullo stesso immobile impedendo così una ricostruzione dell'operazione in chiave elusiva d'imposta.

D.P.R. 131/86, art. 20, art. 50; direttiva 69/335/CEE; direttiva 08/7/CE, art. 11.

Cassazione n. 536/01; n. 16768/00; CTR Lombardia n. 32/12; CTR Emilia-Romagna n. 18/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 3046/2017 del 08.11.2017, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Sanzioni tributarie - d.lgs. 158/15 - favor rei -applicazione retroattiva - consegua. Operazione inesistente - regime di *reverse charge* - mancata detrazione dell'imposta - violazione meramente formale - è equiparata.

I principio del *favor rei* introdotto nelle sanzioni amministrative tributarie dal d.lgs. 158/15 si applica a tutte quelle controversie in cui sia ancora incerto l'an delle debenza delle sanzioni al momento della sua entrata in vigore.

In particolare nel caso di soggetto che riceva fatture senza addebito di imposta in ragione del fatto che l'operazione in esse rappresentate rientra nel regime del *reverse charge* deve essere sanzionato tenuto anche conto del meccanismo di sanzione impropria di cui all'art. 21, co. 7, d.P.R.: 633/72 e quindi nel rispetto del principio di proporzionalità (conforme Cassazione n. 16679/16 che tuttavia non considera violazione meramente formale la perdita del diritto di detrazione).

Ne deriva l'applicazione della sanzione con aliquota tra il 5% e il 10%, con un minimo di €1.000, come previsto dalla legge.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. c, art. 41 bis; d.P.R. 633/72, art. 21, co. 7; d.lgs. 472/97, art. 3, co. 3, art. 6, co. 5 bis; l. 212/00, art. 10, co. 3; d.lgs. 158/15; d.lgs. 471/97, art. 5, co. 4, art. 6, co. 6, art. 9, co. 1 e 3.

Cassazione n. 16679/16; n. 8243/08.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 3049/2017 del 13.11.2017, Presidente ed Estensore: Maurizio Block.

Omessa dichiarazione IVA - riporto del credito - negazione - applicazione della procedura ex art. 36 *bis* d.P.R. 600/73 - non è possibile - controllo meramente cartolare - non è tale - necessità di motivazione - sussiste.

L'ufficio non può negare al contribuente l'utilizzo di un credito IVA rilevato in un periodo d'imposta precedente, per il quale però la dichiarazione sia stata tuttavia omessa, mediante la procedura di cui all'art. 36 *bis* d.P.R. 600/73 (e 54 *bis*, d.P.R. 633/72).

La negazione del diritto di detrazione infatti non può essere assimilata a un mero controllo cartolare, ma necessita di un motivato avviso di rettifica che implica valutazioni e verifiche giuridiche.

D.P.R. 600/73, art. 36 bis; d.P.R. 633/72, art. 54 bis.

Cassazione n. 19860/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 3050/2017 del 13.11.2017, Presidente ed Estensore: Maurizio Block.

Procedimento tributario - notifica degli atti - ricerche del messo - principio di effettività - rispetto - validità della notifica - consegue.

La notificazione è formalmente e sostanzialmente valida purchè emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che esse siano attribuibili al messo di notificazione e che le stesse siano riferibili alla persona del contribuente. (nel caso di specie la commissione regionale ha riformato una sentenza di prime cure che aveva rilevato difetto di notifica di un rimborso mediante compensazione ex art. 28 *ter* d.P.R. 602/73, a contribuente non residente mediante affissione alla porta del domicilio dell'avviso di deposito dell'atto).

D.P.R. 602/73, art. 28 ter.

CTR Emilia Romagna n. 1401/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 3072/2017 del 13.11.2017, Presidente: Cirto Milanese; Estensore: Domenico Iannitti.

Reddito di impresa - sostituzione tetto capannone aziendale - intervento di manutenzione straordinaria - è tale - capitalizzazione del costo - consegue.

La sostituzione del tetto al capannone aziendale e la posa in opera di un tirante antisismico sono interventi di manutenzione straordinaria che, come tali, incrementano la vita utile del cespite.

Non è possibile perciò la deduzione immediata dell'intero costo ma è necessario procedere alla loro capitalizzazione sulla scorta delle disposizioni del Principio contabile nazionale n. 16.

Principio contabile nazionale n. 16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 3088/2017 del 15.11.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

**Accertamento “a tavolino” - diritto al contraddittorio preventivo - non sussiste.
Accertamento - diritto al contraddittorio - diritto UE - efficacia - solo per i tributi armonizzati.**

Il diritto al contraddittorio preventivo in sede di accertamento, e le garanzie di cui all'art. 12, l. 212/00, tutelano il contribuente solo nel caso in cui l'Ufficio proceda ad accessi presso i locali di questo e non le caso di accertamenti cd. “a tavolino”.

Il riconoscimento eurounitario di un diritto al contraddittorio tutela il contribuente, ma solo nel caso in cui la verifica abbia ad oggetto un tributo europeo cosiddetto armonizzato, come ad esempio l'IVA e non negli altri casi.

L. 212/00, art. 12.

Cassazione n. 724/17.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 3091/2017 del 15.11.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di registro - cessione di immobile - valore - oggetto di stima - valore di mercato attuale - deve essere considerato - valore prospettico sulla base di possibile edificazione - non rileva - valutazione comparativa del valori di cessione - è auspicabile.

La rettifica del valore della cessione di un immobile ai fini dell'imposta di registro può aver logo (anche) con il conforto della perizia di stima dello stesso ai fini dell'erogazione del mutuo, ma a condizione che l'oggetto di stima sia lo stesso rispetto a quello periziato al momento della cessione. (nel caso di specie l'Ufficio aveva incrementato il valore dell'immobile de quo sulla base di una perizia che ne determinava il valore sulla base di una possibile e prospettiva suscettibilità edificatoria in base a un ipotizzato programma costruttivo per la superficie lorda vendibili).

La rettifica di valore dell'immobile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non può basarsi sulle mere risultanze peritali ma deve possibilmente radicarsi su un'analisi comparativa del valore delle altre cessioni rogitate nel triennio precedente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 3094/2017 del 17.11.2017, Presidente ed Estensore: Federico Cocchi.

**Sanzioni amministrative tributarie - applicazione in misura minima - è prassi.
Sanzioni amministrative tributarie - applicazione in misura massima - specifica motivazione - è necessaria.**

Nell'ipotesi di violazioni tributarie passibili di sanzioni, queste ultime vengono applicate di prassi secondo il minimo edittale previsto dalla legge. L'applicazione delle sanzioni amministrative per un importo diverso (nel caso di specie, era stato comminato

l'ammontare massimo previsto dalla legge) deve essere specificamente motivato dall'Ufficio procedente, e in mancanza di adeguata giustificazione trova conferma l'ammontare minimo.

D.lgs. 218/97, art. 5, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 3102/2017 del 15.11.2017, Presidente ed Estensore: Carlo Greco.

Accertamento - studi di settore - adeguamento spontaneo - effetto preclusivo sui accertamento induttivo - non sussiste.

Società di persone - evasione d'imposta - sanzioni amministrative - socio non amministratore - socio non coinvolto nei fatti evasivi d'imposta - abbattimento delle sanzioni al 50% - consegue.

L'adeguamento spontaneo agli studi di settore da parte di una società di persone non preclude all'Ufficio un ulteriore accertamento con metodo induttivo, e basato altresì sulle risultanze di indagini finanziarie, qualora l'ammontare del reddito cos' riscontrato superi il limite di €50.000 (ex d.l. 201/11).

L'estraneità del socio alla gestione effettiva della società legittima un abbattimento del 50% delle sanzioni amministrative comminate a fronte del maggior reddito non dichiarato dalla società ed imputato secondo il regime di trasparenza ai singoli soci (art. 7, d.lgs. 472/97).

D.lgs. 472/97, art. 7; d.l. 331/93, art. 62 sexies; l. 146/98, art. 10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 3112/2017 del 14.11.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Barbara Torsello.

Rapporti socio - società - versamento in conto di futuro aumento di capitale - mancato aumento - restituzione della somma - natura reddituale della dazione - non sussiste - tassazione - non consegue.

Non costituisce reddito imponibile per il socio la somma che la società gli restituisce dopo averla dal medesimo ricevuta in conto di futuro aumento di capitale (che negli effetti non ha mai avuto luogo: donde la ripetizione).

Per quanto l'art. 47, co. 1 d.P.R. 917/86 introduca una presunzione assoluta, la norma non è applicabile al caso di specie nella misura in cui si evidenzia la natura meramente restitutoria e reintegrativa della dazione pecuniaria.

D.P.R. 917/86, art. 47, co. 1.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 3116/2017 del 14.11.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Barbara Torsello.

Imposta di registro - cessione di immobili e terreno - rilevanza dell'accordo contrattuale - irrilevanza degli eventi successivi alla cessione - applicazione secondo aliquote distinte - è corretta.

La cessione a una società di terreno agricolo con sovrastanti fabbricati (in corso di demolizione) sconta l'imposta di registro con aliquote differenti (rispettivamente il 15% e il 7%) sui diversi valori imponibili, e non mediante l'applicazione di una sola delle due (il 15%, nella tesi dell'Ufficio) riferito all'intero valore.

Tale conclusione trova suffragio sia nella volontà delle parti che, nel contratto di compravendita, hanno individuato l'oggetto in modo distinto, sia nell'impossibilità di attribuire rilievo, dal punto di vista tributario, ad accadimenti successivi che hanno riguardato la particella *de qua*, e tali da far presumere (secondo la tesi dell'Ufficio) che le parti avessero in effetti inteso cedere terreno con potenzialità edificatoria.

D.P.R. 131/86, art. 1 Tariffa parte I.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 3119/2017 del 30.10.2017, Presidente: Antonella Ioffredi; Estensore: Barbara Torsello.

Reddito di impresa - deducibilità dei costi - provvigioni dell'agente - attività limitata a clienti già acquisiti - inerenza - non sussiste.

Reddito di impresa - fatture addebitate con causale generica - studi e consulenze - deducibilità dei costi - non consegue.

Reddito di impresa - spese telefoniche dell'agente - presupposto di deducibilità - menzione in lettera di incarico - è necessaria - omissione - inerenza - non sussiste.

Processo tributario - documenti non depositati in procedimento - inammissibilità - consegue - preclusione processuale - sussiste.

Non sono deducibili, in quanto non inerenti, le spese sostenute da una società per provvigioni versate a suoi agenti (nel caso di specie, il figlio del legale rappresentante della società) quando l'attività dell'agente non sia documentata e quando essa si rivolga comunque a clienti cd. "storici" dell'impresa.

Non sono deducibili spese rappresentate in fattura dall'agente quando la causale la descrizione del servizio nella sua genericità non ne permetta una correlazione puntuale e specifica al contribuente (nel caso di specie la fattura recava solo al dicitura "studi e consulenze").

Non sono deducibili da parte dell'impresa le spese telefoniche sostenute dall'agente qualora di tale accollo non si ravvisi traccia nella lettera di incarico.

È preclusa (art. 32 d.P.R. 600/73, art. 52, co. 5 d.P.R. 633/72) la produzione in sede processuale di documentazione che non sia stata tempestivamente esibita all'Amministrazione finanziaria in sede di contraddittorio procedimentale.

D.P.R. 917/86, art. 109; d.lgs. 546/92, art. 58, co. 2; d.P.R. 633/72, art. 52, co. 5; d.P.R. 600/73, art. 32.

Cassazione n. 22745/16; n. 14183/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 3342/2016 del 25.11.2016, Presidente: Daniela Gobbi; Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Imposta di pubblicità - esenzione - art. 17, co. 1 d.lgs. 507/93 - pannello - messaggi non pubblicitari - funzione strumentale - non è tale - veicolo mobile - autonomo rispetto agli uffici - esenzione - non sussiste.

Non si applica l'imposta sulla pubblicità, qualora alcuni messaggi - privi di alcun fine pubblicitario, ma con funzione di mero supporto strumentale - siano apposti su un pannello, che a tal fine non può essere calcolato come superficie imponibile, come statuito dalla risoluzione del Ministero di Economia e delle Finanze n. 11159/07 del 19.03.2007.

Tuttavia, il pannello (che riporta scritta e numero di telefono riferibili ad un'impresa e che non sia posizionato in vetrina nè sulla porta di ingresso del locale commerciale, bensì sul marciapiede antistante o posto su un veicolo mobile non può rientrare nell'esenzione prevista all'art. 17, co. 1 d.lgs. 507/93.

D.lgs. 507/93, art. 17, co. 1; risoluzione MEF n. 11159/07.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 3376/2016 del 29.11.2016, Presidente: Antonio Madonna; Estensore: Gianluigi Morlini.

Tributi erariali - fornitura di servizi di comunicazione elettronica - contratto di abbonamento - autorizzazione P.A. - è necessaria - imposizione - art. 21 Tariffa d.P.R. 1972/641 - consegue.

Ai sensi del Codice delle comunicazioni elettroniche, l'attività di fornitura di servizi di comunicazione elettronica, seppur connotata da una maggiore libertà rispetto alla normativa precedente, resta, comunque, assoggettata ad un regime autorizzatorio da parte della Pubblica Amministrazione, con la particolarità che il contratto di abbonamento con il gestore del servizio radiomobile si sostituisce alla licenza di stazione radio. Tale regime autorizzatorio, pur contrassegnato da maggiori spazi di libertà rispetto al passato, giustifica il mantenimento della tassa di concessione governativa prevista per l'utilizzo

degli apparecchi di telefonia mobile, costituendo oggetto di tassazione, ex art. 21 Tariffa allegata d.P.R. 641/72, la “licenza o documento sostitutivo per l’impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione”.

D.P.R. 641/7, art. 21 Tariffa allegata

Cassazione n. 23052/12; 9560/14; 9561/14; 17386/14; 19632/14.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 3381/2016 del 20.11.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Gianluigi Morlini.

Telecomunicazioni - impiego apparecchiature terminali - servizio radiomobile pubblico terrestre - autorizzazione Pubblica amministrazione - è necessaria - licenza o documento sostitutivo - è imponibile - tassa sulle concessioni governative - è dovuta.

L’attività di fornitura di servizi di comunicazione elettronica, assoggettata ad un regime autorizzatorio da parte della pubblica amministrazione, ai sensi di quanto previsto dal Codice delle Comunicazioni Elettroniche e ai fini dell’applicazione della tassa sulle concessioni governative periodiche.

Da ciò consegue che il contratto di abbonamento con il gestore del servizio radiomobile si sostituisce alla licenza di stazione radio, e che tale permanente regime autorizzatorio, pur contrassegnato da maggiori spazi di libertà rispetto al passato, giustifica il mantenimento della tassa di concessione governativa prevista per l’utilizzo degli apparecchi di telefonia mobile.

Dal punto di vista fiscale quindi, considerata l’equipollenza, la licenza o documento sostitutivo per l’impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione costituisce oggetto di tassazione ai sensi dell’art. 21 Tariffa allegata d.P.R. 641/1972.

D.P.R. 641/72, art. 21 Tariffa allegata

Cassazione, n. 21978/14; n. 23052/1; n. 9560/14; n. 9561/14; n. 17386/14; n. 19632/14.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 3454/2016 del 29.11.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Giuliano Andreoli.

IRAP - contribuente - libero professionista - applicazione - partecipazione al consiglio di amministrazione di un ente - autonoma organizzazione - non consegue necessariamente.

Il requisito dell’autonoma organizzazione previsto ai fini dell’assoggettamento ad IRAP non è automaticamente integrato qualora il lavoratore autonomo rivesta anche la carica

di membro del consiglio di amministrazione dell'ente presso il quale esercita la propria attività di libero professionista.

Tale incarico, infatti, non necessariamente conferisce la facoltà al professionista di organizzare in piena autonomia non solo il proprio lavoro, ma anche quello dell'ente che lo supporta, integrando così il requisito previsto dalla norma.

Cassazione, n. 21978/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 3456/2016 del 29.11.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Giuliano Andreoli.

IRAP - piccolo imprenditore - autonoma organizzazione - non sussiste - beni strumentali - esiguo valore - imposta - non è dovuta.

Il piccolo imprenditore è escluso dall'applicazione dell'IRAP soltanto qualora svolga un'attività non autonomamente organizzata, ossia quando egli non sia il responsabile dell'organizzazione né impieghi beni eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività o, comunque, non si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. (Nel caso di specie, l'imprenditore ha svolto la propria attività con mezzi manifestamente modesti - un autoveicolo, un autocarro usato, un computer, un cellulare ed altri strumenti tecnici di valore inferiore a €16,00 - da cui è desumibile la prevalenza dell'attività personale sugli altri fattori di produzione).

Cassazione, n. 15334/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 3471/2016 del 29.11.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Giuliano Andreoli.

IRPEF - residenza fiscale - art. 2 d.P.R. 917/86 - Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia - Modello OCSE - *tie break rules* - art. 4, par. 2 - nuda proprietà di un immobile - non rileva - abitazione permanente - è necessaria.

Qualora la residenza fiscale del contribuente sia configurabile in due diversi Paesi, al fine di dirimere il conflitto fra pretese tributarie derivante dalla possibile doppia residenza si applicano le cd. *tie break rules*, disposizioni delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (nella specie, art. 4, par. 2 Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia), ai sensi delle quali una persona è da considerarsi residente nello Stato in cui abbia un'abitazione permanente.

Ne consegue che, qualora il contribuente, come nel caso di specie, detenga in Italia la nuda proprietà di un immobile, mentre disponga in Francia di un'abitazione permanente, questi sarà da considerarsi residente in territorio francese.

D.P.R. 917/86, art. 2; Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia, art. 4, par. 2.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 04, sentenza n. 3476/2016 del 29.11.2016, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

IRAP - cooperativa di tassisti - autonoma organizzazione - non sussiste - *quid pluris* - eccedenza minimo indispensabile - è tale - tributo - è dovuto.

Sono soggetti ad IRAP i tassisti operanti nell'ambito di una cooperativa, in quanto questa fornisce una stabile struttura tale da garantire servizi e vantaggi, che costituiscono quel *quid pluris* relativo all'attività del singolo, necessario per valutare l'esistenza dell'autonoma organizzazione. Rilevano in questo senso la continuità di lavoro, l'assistenza amministrativa e fiscale, la centralizzazione della raccolta ordine, coordinazione con gli altri tassisti soci.

D.lgs. 446/97, art. 2.

Cassazione n. 9451/16; 21326/13.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3487/2016 del 05.12.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Lelli.

IRES - IVA - IRAP - spese di sponsorizzazione - deducibilità - inerenza - è necessaria - utilità per lo sviluppo dell'attività commerciale - idoneità spesa - influenza sulla clientela - onere della prova - incombe sul contribuente.

Ai fini della deducibilità delle spese di sponsorizzazione, incombe al contribuente fornire la prova della sussistenza dell'indispensabile requisito dell'inerenza, da vagliare sia alla luce dell'utilità della sponsorizzazione medesima per lo sviluppo dell'attività commerciale, sia in base all'idoneità della spesa sostenuta ad influenzare le scelte della clientela potenziale. (Nel caso di specie, la documentazione costituita da foto e scritture private, prive di data certa non è stata ritenuta adeguata e di conseguenza le spese sostenute per la sponsorizzazione non sono state riconosciute come deducibili).

Cassazione n. 20154/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 01, sentenza n. 3524/2016 del 06.12.2016, Presidente ed Estensore: Antonella Ioffredi.

IRAP - lavoro autonomo - attività ausiliarie - autonoma organizzazione - non sono sufficienti - valutazione qualitativa e quantitativa - è necessaria - accertamento - spetta al giudice di merito.

Il lavoratore autonomo non deve considerarsi sempre soggetto passivo IRAP qualora disponga di un dipendente, e senza avere riguardo alla natura del rapporto e alle mansioni esercitate. Diversamente si verrebbe a vanificare quanto previsto dalla legge e dal testo costituzionale, in ossequio ai quali il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca eventuale elemento tale da apportare un valore aggiunto ai fini della produzione del reddito.

L'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, o ancora che tenga gli strumenti mentre il dentista opera, deve considerarsi incluso, secondo l'*id quod plerumque accidit*, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

Spetta, comunque, al giudice di merito apprezzare, con un giudizio di fatto, eventualmente censurabile solo sotto il profilo del vizio di motivazione, se le prestazioni lavorative *de quo* debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale o meno.

Cassazione n. 22024/13; 1544/15

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 3529/2016 del 05.12.2016, Presidente: Pasquale Liccardo; Estensore: Riccardo Sabadini.

Aiuti di stato - risparmio di imposta - singolo aiuto - è tale - recupero - atto autonomo e distinto - è necessario - interessi - tasso vigente - momento del dovuto versamento - si applicano.

In tema di recupero di aiuti di stato, ogni singolo risparmio di imposta rappresenta un autonomo e distinto aiuto non consentito, sicché è corretto che l'Ufficio recuperi con atto autonomo ogni somma singolarmente versata, la quale produrrà interessi da calcolarsi al tasso vigente al momento cui essa avrebbe dovuto essere versata. Detti interessi dovranno essere calcolati in maniera composita ove il momento in cui viene effettuato il recupero (da intendersi come effettivo pagamento all'Erario) sia superiore ad un anno rispetto a quello in cui l'aiuto fu goduto.

In tale ultimo caso, il tasso di interesse da applicarsi per l'anno successivo dovrà essere ricalcolato a intervalli di un anno, sulla base del tasso in vigore nel momento in cui si effettuerà il ricalcolo.

D.lgs. 10/07; L. 46/07; d.lgs. 185/08; L. 2/09; Reg. CE n. 794/04; Reg. UE n. 2282/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 3578/2016 del 12.12.2016, Presidente ed Estensore: Federico Cocchi.

IRPEF - avviso di accertamento - compravendita di immobili - rideterminazione valore - contratti di mutuo - non è sufficiente - presunzioni gravi, precise e concordanti - non sussistono - contabilità - regolarmente tenuta - attendibilità - si presume - illegittimità dell'avviso - consegue.

La rideterminazione del valore degli immobili compravenduti operata facendo esclusivo riferimento agli importi risultanti dai contratti di mutuo sottoscritti dai rispettivi acquirenti deve ritenersi illegittima in assenza di ulteriori riscontri in questo senso.

Non si può presumere la sottofatturazione della cessione dell'immobile senza ulteriori elementi che vadano a costituire presunzioni gravi, precise e concordanti di una diversa realtà commerciale: per questo motivo un accertamento di maggior valore fondato solo sulla discrepanza tra ammontare del mutuo acceso e corrispettivo pattuito per l'acquisto dell'immobile è illegittimo.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 3599/2016 del 12.12.2016, Presidente: Maria Silvia Giorgi; Estensore: Luciano Contessi.

Accertamento - verifiche - giorni lavorativi - art. 12, co. 5 l. 212/00 - prima del 2011 - giorni lavorativi consecutivi - sono tali.

Accertamento - verifiche - giorni lavorativi - art. 12, co. 5 l. 212/00, modificata dalla l. 106/11 - interpretazione autentica - non sussiste - innovazione della norma - è tale - giorni di effettiva presenza - vanno computati.

Nel periodo antecedente il 2011, in virtù del principio secondo il quale le verifiche, che devono essere basate su esigenze effettive, devono recare la minore turbativa possibile per l'attività del contribuente, la locuzione "giorni lavorativi", di cui all'art. 12, co. 5 L. 212/00, non doveva essere interpretata come giorni di effettiva presenza degli operatori per l'espletamento delle verifiche, ma come "giorni lavorativi consecutivi".

Successivamente, l'art. 7, co. 2, lett. c) d.l. 70/11, convertito in l. 106/11, ha innovato il co. 5 dell'art. 12 L. 212/00, prevedendo una specificazione in ordine al concetto di giorno lavorativo, precisando che deve intendersi come tale quello di effettiva presenza.

L. 212/00, art. 12, co. 1 e 5; d.l. 70/11, convertito in l. 106/11.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 3604/2016 del 12.12.2016, Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Riccardo Sabadini.

IVA - omessa dichiarazione annuale - eccedenza di imposta - sussiste - riconoscimento - consegue - controllo formale automatizzato - non è sufficiente - prova contraria - incombe al contribuente.

La neutralità dell'IVA comporta che, pur in mancanza di una dichiarazione annuale, l'eccedenza di imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione.

Ne consegue che il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio di impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati ad operazioni imponibili.

Cassazione, n. 17757/16; n. 17758/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3633/2016 del 13.12.2016, Presidente: Bruno Lelli; Estensore: Bernardo Massari.

IRPEF - IVA - IRAP - avviso di accertamento - accertamento analitico-induttivo - art. 39, co. 1, lett. d) d.P.R. 600/73 - nozioni di comune esperienza - fatto notorio - deroga al principio del contraddittorio - è tale - indubitabilità e incontestabilità - sono necessarie.

In tema di accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, co. 1, lett. d) d.P.R. 600/73, il ricorso alle nozioni di comune esperienza (cd. fatto notorio) comporta una deroga al principio dispositivo ed al contraddittorio: si introducono nel processo prove non fornite dalle parti e relative a fatti dalle stesse non vagliati né controllati.

Tale principio deve essere applicato ed inteso in senso rigoroso, cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con un tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile. In assenza di tali prerogative, l'elemento in oggetto non può costituire prova certa. (Nel caso di specie, a seguito di accertamento analitico-induttivo operato su attività di ristorazione, ex art. 39, co. 1, lett. d) d.P.R. 600/73, l'Ufficio attribuiva un peso sproporzionato ai presunti ricavi afferenti il consumo di liquori, con particolare riferimento a quelli usualmente serviti a fine pasto come digestivi, ossia limoncello, nocino e rosoli aromatizzati avvalendosi erroneamente del cd. fatto notorio).

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

Cassazione n. 10204/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 3641/2016 del 12.12.2016, Presidente: Carlo Greco; Estensore: Attilio Gardini.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - concordato con cessioni di beni - art. 8, co. 1, lett. a) Tariffa allegata d.P.R. 131/86 - applicazione - non consegue - sentenze e atti di omologazione - art. 8, co. 1, lett. c) Tariffa allegata d.P.R. 131/86 - applicazione - consegue.

La previsione di cui all'art. 8, co. 1 lett. a), Tariffa allegata d.P.R. 131/86, inerente gli atti "*recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili ovvero su altri beni o diritti*" stante l'assenza di carattere aperto o residuale, non le consente di essere applicata anche ai concordati con cessioni di beni.

Questi ultimi devono essere compresi unitamente alle sentenze e agli atti di omologazione dell'autorità giudiziaria, nell'ambito dell'art. 8, co. 1, lett. g) Tariffa allegata d.P.R. 131/86 e sono, quindi, soggetti a tassa fissa.

D.P.R. 131/86, art. 8, co. 1, lett. a) e c) Tariffa

Cassazione n. 19141/10; 11585/07.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3660/2016 del 14.12.2016, Presidente: Piero Messini d'Agostini, Estensore: Filippo Massari.

IVA - omessa dichiarazione annuale - credito maturato dal contribuente - sussiste - diritto alla detrazione - permane - disconoscimento automatico - non consegue - onere della prova - incombe al contribuente.

L'omessa dichiarazione annuale ai fini IVA non implica automaticamente la perdita dell'eventuale credito maturato dal contribuente nella medesima annualità: il diritto alla detrazione deriva dalla legge ed il suo diniego da parte dell'Ufficio può verificarsi solo in assenza dei requisiti espressamente previsti dalla stessa, a prescindere dalla dichiarazione. Ne consegue che, a fronte delle contestazioni mosse dall'Ufficio in relazione ad irregolarità od omissioni, incombe in capo al contribuente l'onere di fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa ricollega l'insorgere del diritto alla detrazione.

Cassazione, n. 17757/16; n. 17758/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3667/2016 del 14.12.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Rocco Criscuolo.

Reddito d'impresa - determinazione - art. 75, co. 5 d.P.R. 917/86 - ora art. 110, co. 7 d.P.R. 917/86 - *Transfer pricing* - disciplina antielusiva generale - non è tale - onere della prova - esistenza di transazioni tra imprese collegate - valore di mercato - prezzo inferiore - incombe all'Ufficio - onere della prova contraria - art.

2697 c.c. - valore di mercato normale - art. 9 d.P.R. 917/86 - prova - incombe al contribuente.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, la normativa di cui all'art. 76, co. 5 d.P.R. 917/86 (ora art. 110, co. 7), non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del *transfer pricing*.

La prova gravante sull'Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore onerosità della tassazione nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni tra imprese collegate, effettuate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale.

Incombe, invece, sul contribuente, coerentemente con le regole ordinarie in tema di prova ex art. 2697 c.c. ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, co. 3 d.P.R. 917/86.

Cassazione, n. 18392/15; n. 13387/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3669/2016 del 14.12.2016, Presidente: Pietro Messini D'Agostini; Estensore: Rocco Criscuolo.

IRES - reddito d'impresa - determinazione - art. 110, co. 7, d.P.R. 917/86 - prezzi di trasferimento - *transfer pricing* - onere della prova - maggiore incidenza della fiscalità nazionale - vantaggio fiscale concreto - non incombe all'Ufficio - transazioni tra imprese collegate - prezzo inferiore al valore normale - art. 9, co. 3 d.P.R. 917/86 - sono necessarie - onere della prova - incombe all'Ufficio - prova contraria - spetta al contribuente.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, la normativa di cui all'art. 76, co. 5, d.P.R. 917/86 (ora art. 110, co. 7 TUIR), non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno del *transfer pricing*, da intendersi quale spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti.

L'onere della prova che incombe in capo all'Amministrazione finanziaria, pertanto, non attiene né alla maggiore fiscalità nazionale né al concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo all'esistenza di transazioni tra imprese collegate realizzate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale.

Diversamente, incombe sul contribuente, ex art. 2697 c.c., l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, co. 3 TUIR.

D.P.R. 917/86, art. 107, co. 7, art. 9, co. 3; art. 2697 c.c.

Cassazione n. 18392/15; 13387/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3674/2016 del 14.12.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Stefano Marinelli.

Tassa automobilistica - esenzione - art. 63, co. 2 l. 342/00 - veicoli di particolare interesse storico e collezionistico - attestazione ASI *ad rem* - non è necessaria - riconducibilità veicolo a categorie generali - è necessaria e sufficiente.

Il diritto di esenzione dal versamento della tassa automobilistica, ex art. 63, co. 2 l. 342/00, in favore dei veicoli ritenuti di particolare interesse storico e collezionistico, non dipende da una specifica attestazione dell'ASI che riguardi la singola vettura, ma dal fatto che questa rientri nelle categorie di modelli e marche generalmente determinate dalla stessa ASI. Ne consegue che la prova richiesta, ai fini della concessione dell'esenzione, riguarda la dimostrazione che effettivamente il veicolo in oggetto sia riconducibile ad una delle predette categorie così individuate

Cassazione, n. 9451/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3677/2016 del 14.12.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Stefano Marinelli.

IVA - omessa dichiarazione annuale - detrazione - eccedenza - errore materiale - non è tale - art. 54 bis, lett. b) d.P.R. 633/72 - non è applicabile - avviso di rettifica motivato dell'Ufficio - è necessario.

La detrazione di un'eccedenza IVA maturata in un'annualità per la quale non sia stata presentata la dichiarazione non integra un errore materiale. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, nel contestare la pretesa del contribuente di esercitare il diritto alla detrazione e provvedere all'iscrizione della maggiore imposta, non può ricorrere alla procedura di cui all'art. 54 bis, lett. b) d.P.R. 633/72 (che concerne esclusivamente la correzione di errore materiali o di calcolo) ma deve emettere un motivato avviso di rettifica.

D.P.R. 633/72, art. 54 bis, lett. b)

Cassazione, n. 25521/14.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3679/2016 del 14.12.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Stefano Marinelli.

Contributi di bonifica - soggetto passivo - proprietario del fondo al momento dell'esazione - è tale - oneri reali - art. 21 r.d. n. 215/33 - sono tali - benefici apportati al terreno - presunzione - è tale - onere della prova contraria - incombe al contribuente - manifestazione - intenzione di non usufruire delle opere - non rileva - tributo - è dovuto.

In tema di contributi di bonifica, l'acquisizione della qualità di consorzio e quindi di soggetto passivo del tributo, segue all'inclusione del fondo del singolo proprietario entro il perimetro del comprensorio, a norma dell'art. 860 c.c.

I contributi consortili di bonifica costituiscono oneri reali, ex art. 21 r.d. n. 215/33, dovuti da chi, al tempo della loro esazione, sia proprietario del fondo situato nel perimetro del comprensorio e trovano giustificazione nei benefici, concreti o anche solo potenziali, che si presumono apportati al terreno delle opere eseguite dal consorzio, senza che quest'ultimo ne sia onerato della prova.

Spetta invece al proprietario dimostrare il contrario, senza che, a tal fine, rilevi l'aver manifestato, per scelta personale o per situazioni particolari, l'intenzione di non usufruire di quanto (nella specie, un impianto di irrigazione) realizzato dal primo.

Art. 860 c.c.; r.d. 215/33, art. 21.

Cassazione n. 23815/15.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 09, sentenza n. 3681/2016 del 14.12.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Stefano Marinelli.

Tributi erariali - violazione - non punibilità per fatto di terzi - professionista - art. 6, co. 3 d.lgs. 497/92 - onere della prova - incombe al contribuente - denuncia all'autorità giudiziaria - è necessaria - fondamento probatorio - è necessario - esimente - applicabilità - consegue.

Ai fini dell'applicazione dell'esimente di cui all'art. 6, co. 3 d.lgs. 472/97, non è richiesto un accertamento definitivo, ma è sufficiente che la non punibilità del contribuente possa essere dimostrata attraverso la prova che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente al professionista, e denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dall'art. 1, l. 423/95. Occorre, pertanto, che la denuncia non sia meramente apparente, ma abbia un fondamento probatorio che non richiede un accertamento definitivo in sede penale (fondamento che, nel caso di specie, ha trovato riscontro nella decisione prodotta indicante una condotta reiterata nel tempo).

In questo senso può essere ritenuto convincente il fatto che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente al professionista (o al terzo) denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dalla l. 423/95.

D.lgs. 472/97, art. 6, co. 3; l. 423/95.

Cassazione n. 16958/12; 26850/07; 17578/02.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 3689/2016 del 19.12.2016, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

IRAP - presupposto - autonoma organizzazione - contribuente - responsabile dell'organizzazione - è necessario - collaborazione - lavoro altrui - mansioni di segreteria od esecutive - non rilevano - potenziamento dell'attività - è necessario - applicabilità dell'imposta - consegue.

L'autonoma organizzazione, intesa come presupposto impositivo IRAP, ricorre quando il contribuente è il responsabile di questa e non è inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, quando impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvale, in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero mansioni esecutive.

Il professionista, l'artista o l'imprenditore individuale che invece impieghi anche un solo collaboratore con mansioni professionali in grado di consolidare la sua attività, quindi, non tali da recare all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o generico, sarà tenuto al versamento dell'IRAP.

Cassazione, n. 9451/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 3704/2016 del 19.12.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Gigliola Natale.

IRES - accertamento - società - ristretta base societaria - sussistenza - rapporto di solidarietà - complicità - reciproco controllo - consegue - distribuzione degli utili extracontabili - presunzione di secondo grado - non è tale - legittimità - consegue.

Nel caso di società a ristretta base sociale, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci non viola il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto su cui si fonda non è il maggior utile accertato in capo alla società, bensì la ristrettezza della base sociale che, a sua volta, si traduce in un rapporto di solidarietà, complicità e reciproco controllo e nell'onere di conoscere gli affari societari.

Cassazione, n. 7174/02; n. 3254/00; n. 2390/00; n. 14006/03; n. 9519/09; n. 3896/08, n. 951/09; n. 16885/03, n. 1938/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 08, sentenza n. 3768/2016 del 16.12.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

IRPEF - oneri deducibili - art. 10, co. 1, lett. e) e co. 2 d.P.R. 917/86 - lavoratori domestici - contributi previdenziali ed assistenziali - sono a carico del dipendente - versamento da parte del datore di lavoro - mera liberalità - deducibilità - non consegue.

L'eventuale versamento effettuato dal datore di lavoro - in assenza di obbligo normativo - anche dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del dipendente (nella specie, collaboratrice domestica) configura un mero atto di liberalità, e come tale non dà luogo alla deduzione dell'importo erogato ai sensi dell'art. 10, co. 1 lett. e) e 2 d.P.R. 917/86.

D.P.R. 917/86, art. 10, co. 1, lett. e); art. 10, co. 2.

Indice cronologico delle decisioni

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 4/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE: STEFANO MONACI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	9
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 18/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE: STEFANO MONACI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	9
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 34/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.....	10
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 39/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	10
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 40/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	10
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 43/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	11
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 45/2017 DEL 03.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	12
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 46/2017 DEL 02.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.....	12
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 50/2017 DEL 03.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	13
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 52/2017 DEL 03.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	13
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 53/2017 DEL 03.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	14
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 54/2017 DEL 03.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	14
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 57/2017 DEL 03.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	15
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 93/2017 DEL 09.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI.....	15
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 99/2017 DEL 09.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI.....	16
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 108/2017 DEL 09.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: PASQUALE LICCARDO.....	16
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 110/2017 DEL 09.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: PASQUALE LICCARDO.....	17

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 116/2017 DEL 09.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: PASQUALE LICCARDO.....	17
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 120/2017 DEL 10.01.2017, PRESIDENTE; ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: ALBERTO CONTI.....	18
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 121/2017 DEL 10.01.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: ALBERTO CONTI.....	19
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 125/2017 DEL 10.01.2017, PRESIDENTE; ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: ALBERTO CONTI.....	19
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 138/2017 DEL 10.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	19
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 143/2017 DEL 10.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	20
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 170/2017 DEL 11.01.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: CARLANDREA CREMONINI.....	21
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 177/2017 DEL 12.01.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.....	21
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 224/2017 DEL 16.01.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.....	21
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 225/2017 DEL 16.01.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.....	22
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 234/2017 DEL 16.01.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: MAURIZIO TRUFFELLI.....	23
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 249/2017 DEL 17.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MADONNA.....	23
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 262/2017 DEL 17.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MADONNA.....	24
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 263/2017 DEL 18.01.2017, PRESIDENTE; DANIELA GOBBI; ESTENSORE: ALBERTO SALZANO.....	24
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 265/2017 DEL 18.01.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: ALBERTO SALZANO.....	25
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 267/2017 DEL 18.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO GILOTTA.....	26
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 275/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE: BRUNO GILOTTA; ESTENSORE: ALBERTO SALZANO.....	26
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 278/2017 DEL 18.01.2017, PRESIDENTE: BRUNO GILOTTA; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	27

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 279/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	27
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 280/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	28
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 282/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	29
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 286/2017 DEL 20.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	29
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 292/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE: MARIA PIA PARISI; ESTENSORE: CARLANDREA CREMONINI.	29
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 296/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: CARLANDREA CREMONINI.	30
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 300/2017 DEL 23.01.2017, PRESIDENTE: GIORGIO MARIANO; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	31
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 345/2017 DEL 24.01.2017, PRESIDENTE: ORNELLA D'ORAZI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.	31
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 356/2017 DEL 19.01.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: CARLANDREA CREMONINI.	32
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 357/2017 DEL 24.01.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.	32
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 363/2017 DEL 24.01.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.	33
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 365/2017 DEL 24.01.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.	33
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 383/2017 DEL 23.01.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: ROCCO CRISCUOLO.....	34
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 388/2017 DEL 23.01.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: ROCCO CRISCUOLO.....	34
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 432/2017 DEL 31.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	35
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 444/2017 DEL 31.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: LUCIA CIAMPINI.....	35
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 450/2017 DEL 31.01.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.	36
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 451/2017 DEL 31.01.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: FRANCESCO ANTONIO FERRARETTI.....	36

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 453/2017 DEL 31.01.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: LUCIA CIAMPINI.....	36
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 463/2017 DEL 31.01.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: CARMEN GIOVANNA GIRALDI.....	37
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 474/2017 DEL 27.01.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MADONNA, ESTENSORE: ALBERTO CONTI.	37
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 481/2017 DEL 01.02.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	38
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 530/2017 DEL 26.01.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI, ESTENSORE: GIOVANNI TRERÈ.	38
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 541/2017 DEL 26.01.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: GIOVANNI TRERÈ.	39
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 548/2017 DEL 03.02.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MAURO IACOVIELLO, ESTENSORE: FRANCO PAGANELLI.....	39
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 571/2017 DEL 06.02.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	40
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 611/2017 DEL 08.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	40
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 612/2017 DEL 08.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	41
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 617/2017 DEL 08.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	41
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 619/2017 DEL 08.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	42
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 623/2017 DEL 09.02.2017, PRESIDENTE: GIORGIO MARIANO GRANDINETTI; ESTENSORE: ANGELO PETICCA.....	43
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 666/2017 DEL 14.02.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: FRANCESCO ANTONIO FERRARETTI.....	43
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 679/2017 DEL 17.02.2017, PRESIDENTE: BRUNO GILOTTA; ESTENSORE: PAOLO CARBONE.....	44
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 687/2017 DEL 20.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: GIORGIO MARIANO GRANDINETTI.....	44
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 688/2017 DEL 20.02.2017, PRESIDENTE: BRUNO GILOTTA; ESTENSORE: ROBERTO SALZANO.	45
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 694/2017 DEL 20.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	45

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 752/2017 DEL 23.02.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	46
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 756/2017 DEL 27.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	46
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 762/2017 DEL 23.02.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: CARMEN GIOVANNA GIRALDI.....	47
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 826/2017 DEL 24.02.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	47
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, ORDINANZA N. 840/2017 DEL 03.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: PASQUALE LICCARDO.....	47
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 850/2017 DEL 23.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI.	48
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 853/2017 DEL 27.02.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE, ESTENSORE: ALBERTO RIZZO.....	49
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 879/2017 DEL 06.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MAURO IACOVIELLO; ESTENSORE: MASSIMILIANO ROSSI.	49
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 880/2017 DEL 06.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MAURO IACOVIELLO; ESTENSORE: MASSIMILIANO ROSSI.	50
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 892/2017 DEL 07.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	50
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 896/2017 DEL 08.03.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE, ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.	51
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 897/2017 DEL 13.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	51
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 898/2017 DEL 14.03.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI, ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.	52
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 903/2017 DEL 14.03.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI, ESTENSORE: ALBERTO SALZANO.	52
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 934/2017 DEL 14.03.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: RITA CHIERICI.	53
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 937/2017 DEL 14.03.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: RITA CHIERICI.	54
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 943/2017 DEL 16.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	54
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 948/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	55

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 965/2017 DEL 21.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MANCINI.....	56
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 967/2017 DEL 17.02.2017, PRESIDENTE: GIORGIO MARIANO GRANDINETTI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	56
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 970/2017 DEL 21.03.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: COSTANZA DE BIASE FREZZA.....	56
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 976/2017 DEL 21.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI.....	57
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 984/2017 DEL 21.03.2017, PRESIDENTE: ALESSANDRO ALESSANDRINI; ESTENSORE: ROBERTO APONTE.....	58
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 997/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: ORNELLA D'ORAZI, ESTENSORE: ANNALISA MARCONI.....	58
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 998/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: ORNELLA D'ORAZI; ESTENSORE: ANNA LISA MARCONI.....	59
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1000/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ORNELLA D'ORAZI.....	60
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1001/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ORNELLA D'ORAZI.....	60
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1003/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ORNELLA D'ORAZI.....	61
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1004/2017 DEL 22.03.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI, ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.....	61
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1008/2017 DEL 22.03.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE, ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.....	62
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1009/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.....	62
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1012/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.....	63
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1013/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI, ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.....	63
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1014/2017 DEL 20.03.2017, PRESIDENTE: ORNELLA D'ORAZI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.....	64
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 1021/2017 DEL 22.03.2017, PRESIDENTE: ALESSANDRO ALESSANDRINI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.....	64
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 1032/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO, ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	65

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 1035/2017 DEL 22.03.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.....	65
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 1037/2017 DEL 22.03.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.....	66
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 1038/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI.	66
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1039/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI, ESTENSORE: STEFANO MARINELLI.....	66
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 00, SENTENZA N. 1046/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI, ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	67
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1071/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI; ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	67
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1074/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI, ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	68
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1079/2017 DEL 23.03.2017, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	68
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 1100/2017 DEL 27.03.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO; ESTENSORE: MASSIMILIANO ROSSI.....	69
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 1105/2017 DEL 27.03.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE, ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.	69
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1110/2017 DEL 27.03.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI, ESTENSORE: GIGLIOLA NATALE.	70
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1114/2017 DEL 27.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.	70
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1115/2017 DEL 27.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.	71
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1132/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: MAURIZIO TRUFFELLI.	71
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1137/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI, ESTENSORE: MAURIZIO TRUFFELLI.	72
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 00, SENTENZA N. 1142/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI, ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	72
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1148/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: BARBARA TORSSELLO.	73
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1150/2017 DEL 29.03.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: ANGELO PETICCA.....	73

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1155/2017 DEL 29.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	74
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 1171/2017 DEL 29.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MAURIZIO BLOCK.	74
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1173/2017 DEL 29.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONELLA IOFFREDI.....	75
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1178/2017 DEL 29.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONELLA IOFFREDI.....	75
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 1179/2017 DEL 29.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MAURIZIO BLOCK.	75
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1186/2017 DEL 30.03.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: GIOVANNI TRERÈ.	76
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1189/2017 DEL 30.03.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: GIOVANNI TRERÈ.	76
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1190/2017 DEL 30.03.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: GIOVANNI TRERÈ.	77
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 1202/2017 DEL 03.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: PASQUALE LICCARDO.....	78
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 1256/2017 DEL 11.04.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.	78
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 1266/2017 DEL 10.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.....	79
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1283/2017 DEL 12.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.	79
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1299/2017 DEL 12.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	79
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1300/2017 DEL 12.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	80
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1305/2017 DEL 13.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	80
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 1347/2017 DEL 13.04.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.	81
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1405/2017 DEL 21.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	81
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1405/2017 DEL 21.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	81

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1415/2017 DEL 28.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	82
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1574/2017 DEL 18.05.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI; ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	82
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 1577/2017 DEL 19.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI.	83
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 1580/2017 DEL 19.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FELICITA PUGLIESE.	83
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1713/2017 DEL 22.05.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: BARBARA TORSSELLO.	83
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1720/2017 DEL 29.05.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI; ESTENSORE: GIGLIOLA NATALE.	84
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1723/2017 DEL 29.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.	85
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 1725/2017 DEL 25.05.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	86
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 1734/2017 DEL 31.05.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: FRANCESCO ANTONIO FERRARETTI.....	86
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 1735/2017 DEL 31.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.	87
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 1739/2017 DEL 31.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.	87
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 1780/2017 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	88
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1784/2017 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	88
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1786/2017 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	89
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1788/2017 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	89
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1791/2017 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	90
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1793/2017 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	90
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 1798/2017 DEL 06.06.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO BLOCK; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	91

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1844/2017 DEL 08.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO GILOTTA.....	92
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1847/2017 DEL 08.06.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: PAOLO CARBONE.....	92
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1860/2017 DEL 09.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	93
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1863/2017 DEL 09.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	93
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 1864/2017 DEL 09.06.2017, PRESIDENTE: BRUNO GILOTTA; ESTENSORE: ALBERTO SALZANO.....	94
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 1875/2017 DEL 09.06.2017, PRESIDENTE: FELICITA PUGLIESE; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	94
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 1879/2017 DEL 09.06.2017, PRESIDENTE: FELICITA PUGLIESE; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	95
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 1909/2017 DEL 12.06.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI; ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	96
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 1922/2017 DEL 16.06.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: ALBERTO PASI.....	96
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 1937/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	97
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 1943/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: PAOLO VALERI.....	97
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 1945/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: PAOLO VALERI.....	97
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 1951/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MANCINI.....	98
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 1953/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	98
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 1956/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	99
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 1968/2017 DEL 20.06.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: ALBERTO ZIROLDI.....	99
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 1973/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA SINISI.....	100
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 1982/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE: MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.....	101

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 8, SENTENZA N. 1994/2017 DEL 19.06.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI; ESTENSORE: CARLO COCO.	101
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 2040/2017 DEL 28.06.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MAURO IACOVIELLO; ESTENSORE: MARCELLA ANGELINI.	102
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 2050/2017 DEL 23.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	102
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 2052/2017 DEL 00.00.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	103
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 2056/2017 DEL 23.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	103
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 2074/2017 DEL 29.06.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: FRANCESCO ANTONIO FERRARETTI.	103
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 3, SENTENZA N. 2133/2017 DEL 04.07.2017, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: LUCA TAMPIERI.	104
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 2157/2016 DEL 06.09.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.	104
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 2158/2016 DEL 07.09.2016, PRESIDENTE: ORNELLA D'ORAZI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.	105
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 2162/2016 DEL 07.09.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	105
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 2172/2016 DEL 07.09.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI.	107
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 2205/2017 DEL 07.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	107
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2206/2017 DEL 07.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	108
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2228/2017 DEL 12.07.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI; ESTENSORE: GIGLIOLA NATALE.	109
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2244/2017 DEL 12.07.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.	109
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2245/2017 DEL 12.07.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.	110
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 5, SENTENZA N. 2250/2017 DEL 10.07.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: ALBERTO PASI.	110
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 2274/2017 DEL 12.07.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.	111

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 8, SENTENZA N. 2276/2017 DEL 12.07.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.....	111
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 00, SENTENZA N. 2285/2017 DEL 13.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MANCINI.....	112
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 2290/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO BLOCK; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	112
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 3, SENTENZA N. 2297/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: BRUNO GILOTTA; ESTENSORE: ALBERTO SALZANO.....	113
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 2299/2016 DEL 26.09.2016, PRESIDENTE: MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: RICCARDO SABADINI.....	114
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 2301/2016 DEL 26.09.2016, PRESIDENTE: MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: RICCARDO SABADINI.....	114
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 7, SENTENZA N. 2304/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: CARMEN GIOVANNA GIRALDI.....	114
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 7, SENTENZA N. 2306/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: MIRKO MARGIOCCO.....	115
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2308/2017 DEL 14.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FELICITA PUGLIESE.....	116
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 00, SENTENZA N. 2312/2017 DEL 18.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO BLOCK; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	116
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 2315/2017 DEL 18.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO BLOCK; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	116
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 2323/2016 DEL 26.09.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.....	117
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 2326/2017 DEL 18.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.....	117
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 7, SENTENZA N. 2333/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: MIRKO MARGIOCCO.....	118
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 2337/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: MIRKO MARGIOCCO.....	118
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 8, SENTENZA N. 2346/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: MARCO MORGANTINI.....	119
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2350/2017 DEL 11.07.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: ROCCO CRISCUOLO.....	119
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 2354/2016 DEL 27.09.2016, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.....	120

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 3, SENTENZA N. 2363/2017 DEL 19.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	120
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 4, SENTENZA N. 2364/2017 DEL 19.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.	121
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 2365/2016 DEL 27.09.2016, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.	121
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 6, SENTENZA N. 2371/2017 DEL 19.07.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO; ESTENSORE: PIER FRANCESCO GASPERI.....	122
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 6, SENTENZA N. 2379/2017 DEL 20.07.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MAURO IACOVIELLO; ESTENSORE: PIER FRANCESCO GASPERI.	122
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 2382/2016 DEL 26.09.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: MASSIMO D'AMATO.....	122
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 3, SENTENZA N. 2383/2017 DEL 20.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	123
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 2386/2016 DEL 28.09.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: CARLO MARIA ZAMPI.	123
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 07, SENTENZA N. 2389/2016 DEL 27.09.2016, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: ROBERTO APONTE.....	124
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 2401/2017 DEL 21.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO CARUSO.	124
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 2404/2017 DEL 21.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO CARUSO.	125
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 7, SENTENZA N. 2415/2017 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: CARMEN GIOVANNA GIRALDI.....	125
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 3, SENTENZA N. 2416/2017 DEL 27.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	126
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 2436/2016 DEL 03.10.2016, PRESIDENTE: STEFANO MONACI; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	126
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2485/2017 DEL 11.09.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.	127
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2504/2017 DEL 14.09.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	127
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2508/2017 DEL 18.09.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	127
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2621/2017 DEL 25.09.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: ROCCO CRISCUOLO.....	128

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 2630/2016 DEL 17.10.2016, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	128
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2632/2017 DEL 29.09.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	129
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 2637/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: MARIO ROSSI; ESTENSORE: MARIO ROSSI.....	129
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 2639/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: GIORGIO GRANDINETTI; ESTENSORE: ANGELO PETICCA.....	129
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 2647/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO BLOCK; ESTENSORE: SANDRO LABANTI.....	130
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2651/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	130
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2652/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	131
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 2659/2016 DEL 18.10.2016, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FILIPPO MASSARI.....	131
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2669/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MANCINI.....	132
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2673/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MANCINI.....	132
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 2690/2017 DEL 06.10.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO BLOCK; ESTENSORE: GIAN LUCA PETRAGNANI GELOSI.....	133
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2707/2017 DEL 29.09.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: BARBARA TORSSELLO.....	133
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2709/2017 DEL 29.09.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: MAURIZIO TRUFFELLI.....	134
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2717/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: DONATELLA SCANDURRA.....	134
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 2726/2017 DEL 02.10.2017, PRESIDENTE: CESARE LAMBERTI; ESTENSORE: GIOVANNI TRERÈ.....	134
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 8, SENTENZA N. 2730/2017 DEL 09.10.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.....	135
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 2846/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: ALESSANDRO RIZZIERI.....	135
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 8, SENTENZA N. 2855/2017 DEL 20.10.2017, PRESIDENTE: NICOLA SINISI; ESTENSORE: VALERIO BOLOGNESI.....	136

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2862/2017 DEL 24.10.2017, PRESIDENTE: FELICITA PUGLIESE; ESTENSORE: ALBERTO CONTI.....	136
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2867/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI; ESTENSORE: PIERA TASSONI.....	137
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2869/2017 DEL 27.10.2017, PRESIDENTE: FELICITA PUGLIESE; ESTENSORE: ALBERTO CONTI.....	137
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2877/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.....	138
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2878/2017 DEL 24.10.2017, PRESIDENTE: FELICITA PUGLIESE; ESTENSORE: RITA CHIERICI.....	138
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 2881/2017 DEL 24.10.2017, PRESIDENTE: FELICITA PUGLIESE; ESTENSORE: RITA CHIERICI.....	139
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2884/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI; ESTENSORE: PIERA TASSONI.....	139
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2886/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE: FEDERICO COCCHI; ESTENSORE: PIERA TASSONI.....	140
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2889/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.....	140
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2895/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.....	141
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 2898/2017 DEL 23.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: NICOLA PROTO.....	141
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 6, SENTENZA N. 2913/2017 DEL 24.10.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO; ESTENSORE: PIER FRANCESCO GASPERI.....	141
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 7, SENTENZA N. 2933/2017 DEL 19.10.2017, PRESIDENTE: MAURIZIO MARCHESINI; ESTENSORE: MIRKO MARGIOCCO.....	142
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 6, SENTENZA N. 2976/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO; ESTENSORE: MASSIMILIANO ROSSI.....	142
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 6, SENTENZA N. 2977/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO; ESTENSORE: MASSIMILIANO ROSSI.....	143
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 2980/2017 DEL 31.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.....	143
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 2981/2017 DEL 31.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.....	144
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 2982/2017 DEL 31.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.....	144

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 6, SENTENZA N. 2985/2017 DEL 31.10.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO CARUSO; ESTENSORE: MARCELLA ANGELINI.....	145
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 3, SENTENZA N. 2986/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: PAOLO CARBONE.....	145
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2994/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: STEFANO MARINELLI.....	146
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2997/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	146
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2998/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	147
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 2999/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	148
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 3002/2017 DEL 02.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONIO MANCINI.....	148
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 3004/2017 DEL 02.11.2017, PRESIDENTE: ANTONIO MANCINI; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	149
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 3010/2017 DEL 03.11.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.....	149
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 3011/2017 DEL 03.11.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.....	150
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 3012/2017 DEL 03.11.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI.....	150
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 3023/2017 DEL 03.11.2017, PRESIDENTE: LUCIA CIAMPINI; ESTENSORE: ALESSANDRO RIZZIERI.....	151
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 3036/2017 DEL 06.11.2017, PRESIDENTE: PASQUALE LICCARDO; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.....	152
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 3038/2017 DEL 06.11.2017, PRESIDENTE: PASQUALE LICCARDO; ESTENSORE: RICCARDO ROSETTI.....	152
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 3046/2017 DEL 08.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CESARE LAMBERTI.....	153
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 3049/2017 DEL 13.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MAURIZIO BLOCK.....	153
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 2, SENTENZA N. 3050/2017 DEL 13.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MAURIZIO BLOCK.....	154
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 5, SENTENZA N. 3072/2017 DEL 13.11.2017, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE; ESTENSORE: DOMENICO IANNITTI.....	154

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 3088/2017 DEL 15.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	154
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 9, SENTENZA N. 3091/2017 DEL 15.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	155
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 3094/2017 DEL 17.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	155
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 5, SENTENZA N. 3102/2017 DEL 15.11.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CARLO GRECO.....	156
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 3112/2017 DEL 14.11.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: BARBARA TORSELLO.....	156
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 3116/2017 DEL 14.11.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: BARBARA TORSELLO.....	157
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 1, SENTENZA N. 3119/2017 DEL 30.10.2017, PRESIDENTE: ANTONELLA IOFFREDI; ESTENSORE: BARBARA TORSELLO.....	157
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 3342/2016 DEL 25.11.2016, PRESIDENTE: DANIELA GOBBI; ESTENSORE: FRANCESCO PAOLO MOLITERNI.....	158
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 3376/2016 DEL 29.11.2016, PRESIDENTE: ANTONIO MADONNA; ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	158
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 11, SENTENZA N. 3381/2016 DEL 20.11.2016, PRESIDENTE: ANTONIO MADONNA, ESTENSORE: GIANLUIGI MORLINI.....	159
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 3454/2016 DEL 29.11.2016, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI, ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.....	159
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 3456/2016 DEL 29.11.2016, PRESIDENTE: MARIAPIA PARISI, ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.....	160
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 3471/2016 DEL 29.11.2016, PRESIDENTE: CIRTO MILANESE, ESTENSORE: GIULIANO ANDREOLI.....	160
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 3476/2016 DEL 29.11.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: CIRTO MILANESE.....	161
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 3487/2016 DEL 05.12.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: BRUNO LELLI.....	161
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 3524/2016 DEL 06.12.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANTONELLA IOFFREDI.....	161
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 3529/2016 DEL 05.12.2016, PRESIDENTE: PASQUALE LICCARDO; ESTENSORE: RICCARDO SABADINI.....	162
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 14, SENTENZA N. 3578/2016 DEL 12.12.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FEDERICO COCCHI.....	162

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 3599/2016 DEL 12.12.2016, PRESIDENTE: MARIA SILVIA GIORGI; ESTENSORE: LUCIANO CONTESSI.....	163
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 12, SENTENZA N. 3604/2016 DEL 12.12.2016, PRESIDENTE: MARIA SILVIA GIORGI, ESTENSORE: RICCARDO SABADINI	163
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 13, SENTENZA N. 3633/2016 DEL 13.12.2016, PRESIDENTE: BRUNO LELLI; ESTENSORE: BERNARDO MASSARI	164
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 3641/2016 DEL 12.12.2016, PRESIDENTE: CARLO GRECO; ESTENSORE: ATTILIO GARDINI	164
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3660/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI, ESTENSORE: FILIPPO MASSARI	165
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3667/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: PIERO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: ROCCO CRISCUOLO.....	165
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3669/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: PIETRO MESSINI D'AGOSTINI; ESTENSORE: ROCCO CRISCUOLO.....	166
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3674/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: STEFANO MARINELLI.....	167
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3677/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: STEFANO MARINELLI.....	167
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3679/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: STEFANO MARINELLI.....	167
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 3681/2016 DEL 14.12.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI; ESTENSORE: STEFANO MARINELLI.....	168
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 3689/2016 DEL 19.12.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: DANIELA GOBBI.....	169
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 10, SENTENZA N. 3704/2016 DEL 19.12.2016, PRESIDENTE: MARIA CRISTINA SALVADORI, ESTENSORE: GIGLIOLA NATALE	169
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 08, SENTENZA N. 3768/2016 DEL 16.12.2016, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ALESSANDRO ALESSANDRINI	170
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA, SEZ. 1, SENTENZA N. 93/17 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARINA MARCHETTI.....	195
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA, SEZ. 1, SENTENZA N. 125/17 DEL 20.07.2017, PRESIDENTE: MARINA MARCHETTI; ESTENSORE: ANTONINO FAZIO.....	195
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA, SEZ. 1, SENTENZA N. 138/17 DEL 18.09.2017, PRESIDENTE: MARINA MARCHETTI; ESTENSORE: MAURO SONZINI.....	196
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PIACENZA, SEZ. 1, SENTENZA N. 152/17 DEL 10.10.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARINA MARCHETTI.....	196

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 07, SENTENZA N. 29/17 DEL 20.01.2017, PRESIDENTE: ROBERTO PISCOPO; ESTENSORE: IVANO BANDINI.	197
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 07, SENTENZA N. 125/17 DEL 17.02.2017, PRESIDENTE: ROBERTO PISCOPO; ESTENSORE: IVANO BANDINI.	197
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 07, SENTENZA N. 245/17 DEL 07.06.2017, PRESIDENTE: ROBERTO PISCOPO; ESTENSORE: IVANO BANDINI.	198
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 03, SENTENZA N. 314/17 DEL 15.05.2017, PRESIDENTE: ROBERTO PISCOPO; ESTENSORE: STEFANO SCATI.....	198
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 03, SENTENZA N. 435/17 DEL 27.06.2017, PRESIDENTE: ROBERTO PISCOPO; ESTENSORE: IVANO BANDINI.	199
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 03, SENTENZA N. 564/17 DEL 21.09.2017, PRESIDENTE: ROBERTO PISCOPO; ESTENSORE: IVANO BANDINI.	199
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA, SEZ. 02, SENTENZA N. 601/17 DEL 14.09.2017, PRESIDENTE: RENATO MARI; ESTENSORE: EVIO LARINI.	200
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA, SEZ. 02, SENTENZA N. 66/17 DEL 27.02.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARCO MONTANARI.....	201
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA, SEZ. 02, SENTENZA N. 143/17 DEL 22.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARCO MONTANARI.....	201
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA, SEZ. 02, SENTENZA N. 143/17 DEL 22.05.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARCO MONTANARI.....	202
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA, SEZ. 02, SENTENZA N. 189/17 DEL 10.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARCO MONTANARI.....	202
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA, SEZ. 02, SENTENZA N. 203/17 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARCO MONTANARI.....	202
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 394/17 DEL 25.05.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MOTTOLA; ESTENSORE: ERIO ROTEGLIA.	204
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 410/17 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: MIRELLA GUICCIARDI; ESTENSORE: ERIO ROTEGLIA.....	204
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 2, SENTENZA N. 418/17 DEL 09.06.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MOTTOLA; ESTENSORE: RICCARDO UZZO.....	205
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 451/17 DEL 16.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO MOTTOLA.	205
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 394/17 DEL 25.05.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MOTTOLA; ESTENSORE: ENRICO SARACINI.	206
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 478/17 DEL 23.06.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO MOTTOLA.	206

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 478/17 DEL 03.07.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO MOTTOLA; ESTENSORE: ENRICO MOTTOLA.....	207
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 02, SENTENZA N. 451/17 DEL 16.06.2017, PRESIDENTE: ERNESTINO BRUSCHETTA; ESTENSORE: ERIO ROTEGLIA.	207
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MODENA, SEZ. 03, SENTENZA N. 516/17 DEL 17.07.2017, PRESIDENTE: ERNESTINO BRUSCHETTA; ESTENSORE: ERIO ROTEGLIA.	207
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 321/2017 DEL 17.03.2017, PRESIDENTE: SILVIO IGNAZIO SILVESTRI, ESTENSORE: LUCIA MALFATTI.	209
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 01, SENTENZA N. 324/2017 DEL 24.03.2017, PRESIDENTE: SILVIO IGNAZIO SILVESTRI, ESTENSORE: FRANCESCO FIORE.....	209
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 290/2017 DEL 14.03.2017, PRESIDENTE: LORENZO DE LORENZIS, ESTENSORE: LUCIANO SALSÌ.....	210
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 375/2017 DEL 03.04.2017, PRESIDENTE: STEFANO BRUSATI, ESTENSORE: LUCIANO SALSÌ.	210
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 277/2017 DEL 06.03.2017, PRESIDENTE: ALFREDO BATTICANI, ESTENSORE: MORRIS BUCCELLI.	211
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 0347/2017 DEL 24.03.2017, PRESIDENTE: MARCO MARULLI, ESTENSORE: GIOVANNI GIORGI.....	211
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 0364/2017 DEL 24.03.2017, PRESIDENTE: MARCO MARULLI, ESTENSORE: MORRIS BUCCELLI.....	212
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 371/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: STEFANO BRUSATI, ESTENSORE: GIOVANNI BATTISTA BLESIO.	212
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'EMILIA-ROMAGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 390/2017 DEL 31.03.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: MARCO MARULLI.	213
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 03, SENTENZA N. 542/2017 DEL 19.05.2017, PRESIDENTE: MARCO MARULLI, ESTENSORE: MORRIS BUCCELLI.....	213
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 0285/2017 DEL 08.03.2017, PRESIDENTE: MARCO D'ORAZI, ESTENSORE: GIOVANNI BATTISTA BLESIO.	214
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 04, SENTENZA N. 0350/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: MARCO D'ORAZI, ESTENSORE: SILVIO AGNONE.....	214
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 358/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: LANFRANCO TONINI, ESTENSORE: LUCIANO FANTL.....	215
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 05, SENTENZA N. 361/2017 DEL 28.03.2017, PRESIDENTE: LANFRANCO TONINI, ESTENSORE: VINICIO GABOARDI.....	215
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 06, SENTENZA N. 397/2017 DEL 03.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: FRANCESCO MOTTOLA.....	216

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BOLOGNA, SEZ. 09, SENTENZA N. 381/2017 DEL 03.04.2017, PRESIDENTE: ALFREDO BATTICANI, ESTENSORE: GERMANO CAMELLINI.....	216
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA, SEZ. 01, SENTENZA N. 68/17 DEL 13.02.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO SALZANO, ESTENSORE: ALESSANDRO FEGGI.....	218
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA, SEZ. 01, SENTENZA N. 78/2017 DEL 16.02.2017, PRESIDENTE: GENNARO DI BISCEGLIE, ESTENSORE: ALESSANDRO FEGGI.....	218
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA, SEZ. 01, SENTENZA N. 181/2017 DEL 08.05.2017, PRESIDENTE: FRANCESCO SALZANO, ESTENSORE: ALESSANDRO FEGGI.....	219
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA, SEZ. 02, SENTENZA N. 157/2017 DEL 14.04.2017, PRESIDENTE: ANNA MARIA BORRELLI, ESTENSORE: GIULIO FELLONI.....	219
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA, SEZ. 02, SENTENZA N. 0251/2017 DEL 06.07.2017, PRESIDENTE: ANNA MARIA BORRELLI, ESTENSORE: ASSUNTA DELLI GATTI.....	220
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FERRARA, SEZ. 02, SENTENZA N. 254/2017 DEL 07.07.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE: ANNA MARIA BORRELLI.....	221
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 237/17 DEL 13.07.2017, PRESIDENTE: GUSTAVO RAFFI; ESTENSORE: RICCARDO UZZO.....	222
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 238/17 DEL 13.07.2017, PRESIDENTE: GUSTAVO RAFFI; ESTENSORE: RICCARDO UZZO.....	222
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 239/17 DEL 18.07.2017, PRESIDENTE: GUSTAVO RAFFI; ESTENSORE: RICCARDO UZZO.....	222
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA, SEZ. 02, SENTENZA N. 432/17 DEL 14.12.2017, PRESIDENTE: GUSTAVO RAFFI; ESTENSORE: PIETRO SPINA.....	223
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 67/17 DEL 13.03.2017, PRESIDENTE: SERGIO URIZIO, ESTENSORE: PATRIZIA FOIERA.....	224
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 69/17 DEL 13.02.2017, PRESIDENTE: SERGIO URIZIO, ESTENSORE: PATRIZIA FOIERA.....	225
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 95/17 DEL 14.03.2017, PRESIDENTE: SERGIO URIZIO, ESTENSORE: PATRIZIA FOIERA.....	225
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 131/17 DEL 13.04.2017, PRESIDENTE ED ESTENSORE; SERGIO URIZIO.....	226
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 148/17 DEL 20.04.2017, PRESIDENTE: PIETRO CAMPANILE, ESTENSORE: PATRIZIA FOIERA.....	226
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 169/17 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: SERGIO URIZIO, ESTENSORE: PATRIZIA FOIERA.....	227
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI FORLÌ, SEZ. 01, SENTENZA N. 170/17 DEL 05.06.2017, PRESIDENTE: SERGIO URIZIO, ESTENSORE: PATRIZIA FOIERA.....	228

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI, SEZ. 2, SENTENZA N. 232/2017 DEL 09.05.2017, PRESIDENTE: MARIA TERESA CAMELI, ESTENSORE: FRANCESCO MATRANGA.	229
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI, SEZ. 02, SENTENZA N. 244/2017 DEL 26.05.2017, PRESIDENTE: SANDRO GIANNI, ESTENSORE: SANDRO CASOLI.	229

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI

Commissione tributaria provinciale di Piacenza

Commissione tributaria provinciale di Piacenza, sez. 1, sentenza n. 93/17 del 05.06.2017, Presidente ed Estensore: Marina Marchetti.

Consorzio di bonifica – contributo – debenza – legittimità del piano di classificazione – condizione necessaria ma non sufficiente – è tale.

Consorzio di bonifica – contributo – debenza – art. 860 Cod. civ. – utilità specifica per l'immobile considerato – è necessaria – utilità generica per il territorio – non è sufficiente.

Il contributo al consorzio di bonifica è dovuto dal proprietario di un terreno solo qualora dall'attività del Consorzio derivino utilità specificamente inerenti all'immobile de quo, non bastando a tal fine che il piano di classificazione sia stato approvato dalle autorità competenti.

Qualora in contribuente riesca a dimostrare (come le caso di specie, mediante perizia non contestata in giudizio) che nessuna utilità dall'attività del Consorzio sia a lui ascrivibile, il contributo non è dovuto, giusto il tenore letterale dell'art. 860 del Codice civile.

Art. 860 Cod. civ.

Cassazione n. 24356/16; Cass. SS. UU. n. 8960/96.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza, sez. 1, sentenza n. 125/17 del 20.07.2017, Presidente: Marina Marchetti; Estensore: Antonino Fazio.

Processo tributario – società incorporata – appello – è ammissibile – sopravvive za dei rapporti processuali sussiste.

ICI – rimborso – classamento immobiliare – rapporto – pregiudizialità – è tale – contenzioso – litisconsorzio necessario – non sussiste.

ICI – contenzioso – estinzione del giudizio sul classamento – accordo transattivo – effetto sull'imposta dovuta – diversi periodi d'imposta - non consegue.

È ammissibile l'appello proposto nei confronti della società incorporata la quale nonostante la cancellazione da registro delle imprese sopravvive in tutti i suoi rapporti , anche processuali, alla vicenda modificativa della società incorporante.

L'accordo conciliativo raggiunto in merito al contenzioso riguardante un classamento immobiliare che porta a una diversa rendita catastale non può essere ridiscusso dal contribuente nell'ambito di un contenzioso riguardante il rimborso dell'ICI già pagata per diversi periodi d'imposta pregressi.

Eventuali clausole limitatrici delle ragioni di rimborso contenute nella scrittura transattiva devono essere interpretate nel senso di una loro applicazione allo specifico contenzioso (e al periodo d'imposta oggetto di contestazione) senza riverberare su annualità diverse in ragione di chiari riferimenti testuali.

Art. 2504 bis Cod. civ.

Cassazione SS. UU. n. 18565/09; Cassazione n. 9203/07; n. 6386/03; n. 15449/08; 24498/14.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza, sez. 1, sentenza n. 138/17 del 18.09.2017, Presidente: Marina Marchetti; Estensore: Mauro Sonzini.

Intimazione di pagamento – socio accomandante – omessa distribuzione di somme in sede di liquidazione sociale - interesse ad impugnare – sussiste.

Il socio accomandante di società liquidata, senza distribuzione di utilità alcuna per lo stesso, è legittimato ad impugnare l'intimazione di pagamento notificatagli a prescindere alle previsioni dell'art. 19 d.lgs. 546/92 poiché interessato a tacitare da subito l'infondata pretesa tributaria senza attendere che la stessa si manifesti in sede esecutiva.

D.lgs. 546/92. Art. 19; art. 100 Cod. proc. civ.

Cassazione SS. UU. n. 7388/07.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza, sez. 1, sentenza n. 152/17 del 10.10.2017, Presidente ed Estensore: Marina Marchetti.

Imposta di registro – vendita di terreno – valore – comparazione con analoghi appezzamenti – rettifica forfetaria – è corretta.

Imposta di registro – vendita di abitazione rurale – caratteristiche di immobile di lusso – sussistono – classificazione come agricola – non è possibile – maggiore imposta - consegue.

Non può essere considerata come agricola l'abitazione che per le sue caratteristiche strutturali in particolare avuto riguardo alla superficie dei luoghi e al numero di vani nonché alla loro destinazione, rientri oggettivamente fra gli immobili di lusso in ragione delle previsioni di cui la d. m. 02.08.969. Tali conclusioni non possono essere superate neppure a fronte dell'asserita funzione servente dell'immobile rispetto al terreno ad esso adiacente.

Nel calcolo del valore di un terreno ceduto l'Ufficio può ben seguire un approccio comparativo assumendo come potenziale valore quello di vendita di terreni ad esso analoghi in ragione della zona di riferimento, eventualmente rettificando a favore del contribuente gli importi così determinati in modo forfettario (nel caso di specie del 20% in ragione di una ubicazione collinare dell'immobile).

D.l. 557/93, art. 9; l. 408/49, art. 13; d.m. 02.08.1969.

Cassazione n. 21287/13; n. 961/14; n. 7068/14; n. 7080/14; n. 11973/15.

Commissione tributaria provinciale di Parma

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 07, sentenza n. 29/17 del 20.01.2017, Presidente: Roberto Piscopo; Estensore: Ivano Bandini.

ICI – atto impositivo – obbligo di allegazione o di riproduzione – limitazione agli atti necessari per sostenere la decisione - consegue.

ICI –regolamenti comunali – contenuto normativo – obbligo di allegazione o di riproduzione – atti a contenuto normativo – presunzione di conoscenza – sussiste con la pubblicazione – obbligo di allegazione – non consegue.

In tema di ICI l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto.

Ne deriva che sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti irrilevanti a tal fine e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione.

D.lgs. 504/92.

Cassazione n. 13025/12.

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 07, sentenza n. 125/17 del 17.02.2017, Presidente: Roberto Piscopo; Estensore: Ivano Bandini.

IRPEF - Società di capitali a ristretta base societaria – presunzione distribuzione utili – contrasto con divieto di doppia presunzione – non sussiste.

IRPEF - società a responsabilità limitata - ridotto numero di soci – andamento sociale - conoscenza da parte dei soci presunzione - è tale.

Contenzioso tributario– maggiori ricavi – distribuzione ai soci - accantonamento – mancata percezione - inversione dell'onere della prova - sussiste.

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

La specificità del tipo di società, quale quella a responsabilità limitata con un numero di soci assai ridotto, prevede un elevato grado, da parte loro, di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali.

Consegue l'inversione dell'onere della prova in capo al socio contribuente, ferma restando la sua facoltà di fornire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società o da essa reinvestiti, ovvero non sono stati da esso percepiti. Nondimeno, però, il socio conserva il diritto di contestare non solo la presunzione di distribuzione di maggiori utili ma anche la validità dell'accertamento, a carico della società, in ordine a ricavi non contabilizzati.

D.P.R. 600/73, art. 39, co. I, lett. d).

Cassazione n. 15824/2016; n. 19013/2016; n. 18032/2013; n. 24572/2014.

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 07, sentenza n. 245/17 del 07.06.2017, Presidente: Roberto Piscopo; Estensore: Ivano Bandini.

**Raddoppio dei termini – Denuncia – Omessa allegazione – Irrilevanza – Sussiste
Raddoppio dei termini - Riforma del 2015 – Dolo da elusione – Dichiarazione infedele — Non sussiste**

Il raddoppio dei termini di accertamento ex art. 43 TUA non è precluso né per la mancata allegazione della denuncia (la *notitia criminis*) che non è elemento decisivo e determinante e neanche per la irrilevanza ai fini penali dell'elusione.

Ante riforma del 2015, sono state penalmente rilevanti le operazioni con *dolo da elusione* ex art. 37 bis, mentre successivamente alla riforma, laddove si sia in presenza di condotte puramente elusive, prive di sostanza economica e con indebiti vantaggi fiscali, non si integra più il reato di dichiarazione infedele.

D.lgs. n. 128/2015.

Cassazione n. 9725/16; Cassazione penale n. 43809/14 e n. 40272/15 (contra).

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 03, sentenza n. 314/17 del 15.05.2017, Presidente: Roberto Piscopo; Estensore: Stefano Scati.

IRPEF - istanza di rimborso – legittimazione attiva – spettanza in capo al sostituto e al sostituito – è tale.

IRPEF - istanza di rimborso – regime transitorio art. 17, comma 2, TUIR – esclusione dei contributi dal montante tassabile – sussiste.

IRPEF - Fondo pensione – rendita vitalizia COMIT – trattenute fiscali – regime.

Intemadi rimborsodi impostasui redditi, sono legittimati a richiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso della somma non dovuta e ad impugnare l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario sia il soggetto che ha effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta), sia il percipiente delle somme assoggettate a ritenuta (cd. "sostituito").

Il regime transitorio delle modifiche al TUIR stabilisce che per le altre indennità maturate fino a tale data (*recte*, 1° gennaio 2001) continuano ad applicarsi le disposizioni del menzionato art. 17, nel testo vigente anteriormente alla data stessa, secondo cui dal montante tassabile (dell'indennità percepita) vengono esclusi i contributi versati dal lavoratore sempreché l'importo dei contributi a carico del lavoratore non ecceda il 4 per cento dell'importo annuo in denaro o in natura.

La somma corrisposta al lavoratore dal Fondo Pensioni COMIT deve essere tassata, in linea di principio, portando a decurtazione l'importo versato nella misura, massima deducibile, del 4%, e ciò in ragione dell'allora vigente art. 17 comma 2° del TUIR.

D.lgs. n. 47/2000; art. 17 comma 2 TUIR (ante 2000)

Cassazione n. 16105/15; n. 11950/12.

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 03, sentenza n. 435/17 del 27.06.2017, Presidente: Roberto Piscopo; Estensore: Ivano Bandini.

Contenzioso tributario – Carattere impugnatorio – Poteri del giudice – Finalità esclusivamente demolitoria – Domanda di condanna generica – Inammissibilità – Consegue.

Contenzioso tributario – Oggetto del giudizio - Accertamento negativo – Ratio del processo tributario - Disallineamento consegue.

Il processo tributario è annoverabile tra quelli di impugnazione merito in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, non potendo, allo stato, sussistere il potere del giudice per una condanna generica, essendo il giudice adito al fine di una demolizione dell'atto impugnato in rapporto alle domande del contribuente e rispetto alle pretese dell'Amministrazione finanziaria.

Qualora il giudizio abbia per oggetto l'accertamento negativo di un determinato comportamento asseritamente compiuto dall'Agenzia delle Entrate o addirittura presuntivamente posto in essere dall'Agente della riscossione, il ricorso proposto non è in linea con la ratio del processo tributario

D.lgs. n. 546/92, art. 18.

Cassazione n. 13294/16.

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 03, sentenza n. 564/17 del 21.09.2017, Presidente: Roberto Piscopo; Estensore: Ivano Bandini.

Contenzioso tributario - Termini di impugnazione – Organo giurisdizionale da adire – Omessa indicazione - Errore scusabile – è tale.
Atti amministrativi tributari – Termini e autorità cui ricorrere - Omessa indicazione – Mera irregolarità – Consegue.

La mancata indicazione dei termini di impugnazione o dell'organo giurisdizionale cui adire comporta, sul piano processuale, il riconoscimento della scusabilità dell'eventuale errore in cui sia eventualmente incorso il contribuente.

Di conseguenza, gli atti amministrativi, compresi gli atti tributari, si rivelano affetti da mera irregolarità, non configurandosi, quindi, una vera e propria illegittimità dei medesimi e dovendosi così escludere che “da una siffatta carenza possa derivare una concreta lesione delle garanzie difensive”.

L. n. 212/00, art. 7.

Cassazione n. 19675/2011; n. 1766/2011; n. 23932/2012.

Commissione tributaria provinciale di Parma, sez. 02, sentenza n. 601/17 del 14.09.2017, Presidente: Renato Mari; Estensore: Evio Larini.

Tributi locali – consorzio di bonifica – piano di classifica - Impugnazione – Effetti – Inversione dell'onere della prova – Carattere diretto e specifico del vantaggio – Necessità – Consegue.
Vantaggio – carattere fondiario– Specificità del beneficio – Inerenza al territorio nel suo complesso – irrilevanza – È tale.

Laddove il contribuente contestati e censurati la legittimità del Piano di classifica, si inverte l'onere della prova che impone al Consorzio impositore di dimostrare che col pagamento richiesto o effettuato, in capo al bene immobile di proprietà, tale bene ha avuto un beneficio o un vantaggio diretto, specifico e concreto, conseguito o conseguibile a causa della bonifica, tale cioè da tradursi in una “qualità” del fondo, mentre è ininfluenza la destinazione agricola o extra agricola del bene.

Non è pertanto sufficiente una *utilitas* che risulti dal rapporto di derivazione causale con l'attività consortile e che si concreti in un beneficio relativo al complessivo territorio, riverberandosi solo per riflesso, a causa dell'inclusione in esso del bene, a favore del proprietario di uno di detti immobili, per converso occorrendo che questa si traduca in un concreto vantaggio di tipo fondiario, cioè strettamente e specificatamente incidente sull'immobile stesso.

R.d. n. 215/1933, art. 10; art. 860 c.c.

Cassazione. n. 11722/10; n. 3603/17; n. 11058/17.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 02, sentenza n. 66/17 del 27.02.2017, Presidente ed Estensore: Marco Montanari.

Dichiarazione tributaria - ravvedimento operoso - ravvedimento parziale - è possibile - conseguenze sulla metodologia di accertamento - sussistono.
Imprenditore agricolo - produzione di Biogas - produzione "soprasoglia" - qualifica di imprenditore commerciale - consegue - ravvedimento parziale - sopravvenuto rispetto della soglia - *status* di imprenditore agricolo - permane.

È ammissibile il ravvedimento operoso solo parziale da parte del contribuente, che permetta di far venire meno il presupposto dell'accertamento successivamente contestato. (Nel caso di specie il contribuente, imprenditore agricolo produttore anche di biogas, aveva mediante ravvedimento rettificato il reddito derivante dall'autoproduzione di energia, tornando, così facendo, sotto la soglia prevista a tal fine dalla legge e dunque conservando così la sua qualifica di imprenditore agricolo: d.P.R. 917/86, art. 32, co. 2, lett. c).

D.P.R. 917/86, art. 32, co. 2, lett. c; art. 2135, co. 3, c.c.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 02, sentenza n. 143/17 del 22.05.2017, Presidente ed Estensore: Marco Montanari.

Giustizia tributaria - Processo tributario - Contributo unificato - Applicazione - Su ogni singolo atto impugnato - Incostituzionalità del calcolo - Non sussiste - Pendenza di appello - Non rileva.

Anche in pendenza di giudizio d'appello è dovuto il contributo unificato per il ricorso di prime cure e, in caso di ricorso cumulativo, esso va calcolato sulla base del valore di ogni atto impugnato e non sul totale di quelli oggetto di gravame.

La disposizione non confligge né con il diritto alla difesa né con il principio di capacità contributiva, posto che il contributo unificato ha natura di tassa e non d'imposta: come tale non beneficia delle tutele di cui all'art. 53 Cost.

D.P.R. 115/02, art. 14, co.3 bis; l. 147/13, art. 1, co. 598, lett. a; artt. 3, 24, 53 e 113, co. 1, 117 cost.

Corte Cost. n. 78/16; n. 30/64, n. 167/73; n. 149/72; n. 23/68.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 02, sentenza n. 143/17 del 22.05.2017, Presidente ed Estensore: Marco Montanari.

Giustizia tributaria - Processo tributario - Contributo unificato - Applicazione – Su ogni singolo atto impugnato - Incostituzionalità del calcolo - Non sussiste - Pendenza di appello - Non rileva.

Anche in pendenza di giudizio d'appello è dovuto il contributo unificato per il ricorso di prime cure e, in caso di ricorso cumulativo, esso va calcolato sulla base del valore di ogni atto impugnato e non sul totale di quelli oggetto di gravame.

La disposizione non confligge né con il diritto alla difesa né con il principio di capacità contributiva, posto che il contributo unificato ha natura di tassa e non d'imposta: come tale non beneficia delle tutele di cui all'art. 53 Cost.

D.P.R. 115/02, art. 14, co.3 bis; l. 147/13, art. 1, co. 598, lett. a; artt. 3, 24, 53 e 113, co. 1, 117 cost.

Corte cost. n. 78/16; n. 30/64, n. 167/73; n. 149/72; n. 23/68.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 02, sentenza n. 189/17 del 10.07.2017, Presidente ed Estensore: Marco Montanari.

Imposta di registro - art. 20 t.u. 131/86 - applicazione - intrinseca natura ed effetti giuridici dell'atto - cessione di quote - cessione d'azienda - riqualificazione - non è possibile.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'art. 20 del t.u. 131/86, che riconosce la prevalenza degli effetti giuridici sul *nomen iuris* dell'atto scelto dalle parti ai fini della sua registrazione, non può essere invocato, nonostante il contrario indirizzo interpretativo (Cass. n. 8793/17), anche per riqualificare il bene ceduto. (Nel caso di specie la Commissione ritiene che la cessione di una partecipazione totalitaria in una società non possa essere assimilata a una cessione di azienda di quest'ultima).

D.P.R. 131/86, art. 20; d.P.R. 634/72, art. 19; R.D. 3269/23, art. 8.

Cassazione n. 8793/2017.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 02, sentenza n. 203/17 del 17.07.2017, Presidente ed Estensore: Marco Montanari.

IVA - operazione soggettivamente inesistente - costo - deducibilità - sussiste - computo - inclusione dell'IVA fittiziamente esposta - è corretta.

Nel caso di operazioni IVA soggettivamente inesistenti, dalle quali scaturisca l'indetraibilità del tributo esposto in fattura ma la piena deducibilità del costo, l'ammontare di quest'ultimo va computato tenendo conto anche dell'IVA fittiziamente esposta. Tale tributo, essendo indetraibile, concorre alla formazione del costo rilevante ai fini del calcolo delle imposte dirette ex d.P.R. 917/86 art. 99, co. 1 (circostanza questa confermata anche dal principio O.I.C. 12, § 84).

D.P.R. 917/86 art. 99, co. 1; d.l. 116/02, art. 8; principio O.I.C. 12, § 84.

Commissione tributaria provinciale di Modena

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 394/17 del 25.05.2017, Presidente: Francesco Mottola; Estensore: Erio Roteglia.

IRES - IVA - IRAP - Classificazione contabile - Minuta utensileria - Consumabilità - Fungibilità - Strumentalità - Rimanenze o beni strumentali - Principi contabili - Non esaustivi - Valutazione del caso concreto – Necessità - Sussiste
Classificazioni contabili - Società di capitali - Giudizio degli organi di controllo - Negligenza - Evidenze di errori contabili – Onere della prova in capo all'Ufficio - Necessità - Sussiste.

In materia di classificazione contabile di minuta utensileria, i principi contabili forniscono indicazioni di massima e non possono decidere del caso concreto: laddove l'agente contabile, valutata la consumabilità, fungibilità e rilevanza strumentale della minuta utensileria rispetto alle lavorazioni ed alle macchine realizzate, abbia ritenuto sulla base di una precisa valutazione empirica che detti materiali siano da classificare come beni di consumo, ovvero rimanenze, e non come beni strumentali, il giudizio dell'Ufficio dovrà fondarsi su precise confutazioni delle circostanze concrete, non ritenendosi sufficiente il rinvio alla disciplina scientifica ed astratta.

In tema di accertamenti fiscali rivolti a società di capitali, laddove l'Ufficio intenda contestare le classificazioni contabili e quindi bilancistiche di determinati beni dell'impresa, dovrà addurre specifiche evidenze di errori contabili e non limitarsi al richiamo dei principi contabili, e ciò in ragione del fatto che la legge affida agli organi di controllo il compito di vigilare sulla legalità e correttezza contabile e pertanto la negligenza degli stessi deve essere puntualmente dimostrata dall'Ufficio con evidenze dei singoli errori contabili.

Artt. 2423 e 2424 c.c.; Principi contabili OIC 13 e OIC 16.

Cassazione n. 5926/09.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 410/17 del 05.06.2017, Presidente: Mirella Guicciardi; Estensore: Erio Roteglia.

Credito d'imposta - Art. 1282 c.c. - Portata residuale - Maturazione interessi - previsione legislativa – Necessità - Liquidazione interessi - Errore - contabilizzazione per cassa e non per competenza.

Il credito d'imposta maturato da un contribuente e riconosciuto dall'Ufficio, non può ritenersi produttivo di interessi in base alle disposizioni di cui all'art. 1282 c.c., che riveste portata negativa e residuale, ben potendosi prevedere crediti liquidi ed esigibili ma privi del requisito di naturale fruttuosità.

Ove non prevista specificamente dal legislatore, la fruttuosità del credito, potrà eventualmente essere rilevata dal giudice sulla base della natura del credito stesso ovvero dalle circostanze concrete della sua formazione e riscossione.
L'errore dell'Erario nella liquidazione degli interessi non potrà essere sanato con una contabilizzazione per competenza bensì per cassa in quanto non dovuti *ab origine*.

Art. 1282 Cod. civ.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 2, sentenza n. 418/17 del 09.06.2017, Presidente: Francesco Mottola; Estensore: Riccardo Uzzo.

**Reclamo e mediazione - termine di procedibilità - derogabilità - condizioni.
IRPEF - plusvalenze da cessione di immobili a titolo oneroso - terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria - terreni ricevuti per successione - imponibilità - sussiste.**

In tema di reclamo e mediazione, deve ritenersi derogabile da parte del contribuente il termine di novanta giorni previsto dall'art. 17**bis** comma 2 ai fini della procedibilità del ricorso, laddove, prima della notifica, il contribuente abbia attivato gli strumenti di definizione stragiudiziale previsti, in particolare l'istanza di annullamento in autotutela e l'istanza di accertamento con adesione, mentre l'Ufficio, in contraddittorio, non abbia mai inteso rivedere la propria pretesa tributaria.

In materia di cessione a titolo oneroso di terreni, le plusvalenze generate in capo alla persona fisica cedente dalla cessione costituiscono redditi diversi imponibili qualora detti terreni siano suscettibili di utilizzazione edificatoria in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, e ciò anche nel caso in cui i terreni siano pervenuti al cedente per successione.

Art. 17bis d.lgs. n. 546/92.

Art. 67, comma 1 lett.b) d.P.R. n. 917/86.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 451/17 del 16.06.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Mottola.

Imposta di registro - agevolazione "prima casa" - immobili di lusso - superficie utile complessiva - calcolo - agibilità dei locali - non rileva.

In materia di agevolazioni "prima casa" ai fini dell'imposta di registro, la qualificazione di un immobile come "di lusso" deriva per disposizione di legge dal calcolo della superficie utile complessiva dello stesso. Detto calcolo deve ricomprendere tutti i vani, a prescindere dalla loro conformità alle prescrizioni urbanistiche sotto il profilo dell'abitabilità (ora agibilità), purché siano idonei di fatto allo svolgimento di attività proprie della vita quotidiana, essendo il requisito dell'agibilità estraneo al rapporto tributario.

Art. 6 d.m. 02.08.1969; art. 1 Tariffa, parte prima, d.P.R. n. 131/86.

Cassazione, n. 22279/11; n. 10807/12; n. 23591/12; n. 17439/13; n. 25674/13.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 394/17 del 25.05.2017, Presidente: Francesco Mottola; Estensore: Enrico Saracini.

IMU - sisma - inagibilità dell'immobile - riduzione dell'imposta – applicabilità - ordinanza di sgombero dell'immobile - irrilevanza.

L'inagibilità – nozione - degrado fisico sopravvenuto – interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia - necessità - sussiste.

L'agevolazione prevista sotto forma di riduzione del 50% dell'IMU per gli immobili inagibili per il terremoto spetta a prescindere dalla circostanza che il Comune abbia emesso anche ordinanza di sgombero dell'immobile.

L'inagibilità consiste infatti nel degrado fisico sopravvenuto per risolvere il quale non siano sufficienti interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria ma occorranza interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia che comportano di per sé la necessità di sgomberare i locali, senza che occorra specifica ordinanza da parte del Comune.

Art. 13 comma 3b d. l. n. 201/2011.

Cassazione n. 12015/2015.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 478/17 del 23.06.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Mottola.

Società di capitali - ristretta base azionaria - utili extrabilancio - attribuzione ai soci - accertamento in capo alla società - annullamento - effetti - accertamento in capo ai soci - annullamento - consegue.

L'avviso di accertamento in capo ad una società di capitali a ristretta base azionaria avente ad oggetto la rilevazione ed imposizione di utili extrabilancio rappresenta antecedente logico-giuridico indispensabile per accertare in capo ai soci della suddetta società gli utili distribuiti: l'annullamento dell'avviso emesso nei confronti della società comporta l'annullamento degli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci e relativi alla presunta distribuzione dei suddetti utili.

Cassazione n. 16294/14.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 478/17 del 03.07.2017, Presidente: Francesco Mottola; Estensore: Enrico Mottola.

IRES - IVA - IRAP - costi - pubblicità - inerenza all'attività d'impresa - giudizio di antieconomicità - valutazione pluriennale - rileva.

Il giudizio di antieconomicità che l'Ufficio può esprimere con riferimento ai costi pubblicitari sostenuti da una società deve prendere in considerazione l'insieme dei periodi di imposta in cui la politica commerciale dell'impresa si è sviluppata.

Cassazione. n. 9084/17

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 02, sentenza n. 451/17 del 16.06.2017, Presidente: Ernestino Bruschetta; Estensore: Erio Roteglia.

Accertamento - Controlli "a tavolino" – Emissione di avviso assenza di contraddittorio — Osservazioni nei 60 giorni dalla notifica del PVC – Possibilità - Tutela del contribuente Consegue.

Nei controlli cd. "a tavolino", ovvero innescati da verbali della Guardia di Finanza, deve intendersi legittima l'emissione da parte dell'Ufficio di avvisi di accertamento senza previa instaurazione da parte dello stesso del contraddittorio in quanto il contribuente è ampiamente tutelato nel diritto al contraddittorio dal termine di 60 giorni successivi alla notifica del processo verbale di constatazione previsto per il deposito di osservazioni.

Cassazione n. 17426/16.

Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. 03, sentenza n. 516/17 del 17.07.2017, Presidente: Ernestino Bruschetta; Estensore: Erio Roteglia.

Dazi doganali - importazioni in UE - base imponibile - prezzo di transazione - vendite a catena *ante* importazione - regola del *first sale price* - condizioni di applicabilità - alternative - sussiste.

Regola del *first sale price* - applicabilità – condizioni - destinazione finale delle merci sin dalla prima cessione – ambito del territorio comunitario – necessità – sussiste.

Codice doganale - punto 4 del Commento n. 7 del Comitato – condizioni - ordinativo delle merci da parte di un intermediario – necessità - sussiste.

La *ratio* della disciplina dell'art. 147 del Regolamento CEE n. 2454/93 (D.A.C.), in materia di *first sale price* per le vendite cd. "a catena", consiste nella volontà di parificare, ai fini della riscossione in dogana, le importazioni che coinvolgono solo due soggetti, a quelle che coinvolgono un maggior numero di attori senza tuttavia trovare ragione

l'aumento del prezzo se non nel costo dell'intermediazione.

L'applicabilità della disciplina è tuttavia condizionata all'esistenza di circostanze specifiche e pertinenti che dimostrino la destinazione finale delle merci all'interno del territorio comunitario sin dalla prima cessione.

Il punto 4 del Commento n. 7 del Comitato del Codice doganale alle D.A.C. chiarisce che a tal fine occorre siano dimostrati tre elementi: a) la fabbricazione delle merci in conformità delle specifiche CE o nella evidenza, ad esempio in base ai loro marchi, che le stesse non possano avere altro impiego o destinazione; b) la fabbricazione o produzione specificamente destinata ad un acquirente nella Comunità europea; c) l'ordinativo delle merci da parte di un intermediario che le ottenga da un fabbricante il quale direttamente le spedisce nella Comunità europea.

Le condizioni di applicabilità specificate, tuttavia, si pongono in regime di alternatività l'una con l'altra, potendosi ritenere assolto l'onere probatorio anche solo mediante la dimostrazione dell'esistenza di una di esse.

Art. 147 del Regolamento CEE n. 2454/93

Commissione tributaria provinciale di Bologna

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 01, sentenza n. 321/2017 del 17.03.2017, Presidente: Silvio Ignazio Silvestri, Estensore: Lucia Malfatti.

Cartella di pagamento - notifica a mezzo PEC - è possibile - irrivalenza della notifica - non inficia la validità.

Cartella di pagamento - motivazione *per relationem* - notifica dell'atto di accertamento presupposto - non è necessaria.

Ancorché effettuata irrivalentemente, è valida la notifica via PEC della cartella di pagamento a cura di Equitalia spa, posto che la ricezione dell'atto, giusto l'art. 156 c.p.c., sana gli eventuali vizi di notifica.

La motivazione *per relationem* di un atto impositivo è ammissibile purché l'atto presupposto sia richiamato, ma nel caso della cartella di pagamento non si ravvisa la necessità di ulteriore notifica, così come pure la motivazione del medesimo che, ancorché prevista ex lege (art. 7, l. 212/00) si ritiene sussistente nella misura in cui la cartella in esame, nella sua materialità, rispetti la forma voluta dal legislatore stesso.

L. 212/00, art. 7; l. 241/90, art. 3 co. 3; d.P.R. 602/73, art. 25, art. 26; d.P.R. 68/05; art. 156 c.p.c.

Cassazione, SS. UU., n. 7665/16; Cassazione n. 13875/15; n. 1184/01; n. 1548/02; n. 26831/14; n. 6914/11; n. 1906/08.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 01, sentenza n. 324/2017 del 24.03.2017, Presidente: Silvio Ignazio Silvestri, Estensore: Francesco Fiore.

Processo tributario - contributo unificato - dichiarazione del valore di causa - in atto separato rispetto all'appello - è possibile - sanzioni - non sono dovute.

L'omessa dichiarazione del valore della causa, ai fini dell'assolvimento del contributo unificato, può essere sanata dal contribuente anche in atto separato, e non solo in atto di ricorso o (come nel caso di specie) d'appello.

Peraltro, nel caso di appello qualora non sia specificato il valore di lite si intende pari a quello determinato in primo grado in sentenza (in caso di accoglimento o totale rigetto del ricorso): non è dunque sanzionabile il contribuente che abbia comunque assolto il tributo alle condizioni e nei termini sopra indicati, peraltro in osservanza della Circolare del MEF 1/DF del 21.09.2011.

D.P.R. 115/02 (t.u.s.g.), art. 13, co. 6, art. 14, co. 3 bis, art. 248; Circ. MEF n. 1/DF del 21.09.2011; Dir. 2/DGT del 14.12.2012.

Cassazione, n. 1368/16; n. 13742/15/00; Commissione tributaria provinciale di Massa - Carrara n. 239/12.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 02, sentenza n. 290/2017 del 14.03.2017, Presidente: Lorenzo De Lorenzis, Estensore: Luciano Salsi.

Cartella di pagamento - atto presupposto non autonomamente impugnabile - impugnazione - è possibile.

Contributo consortile - debenza - *dies a quo* - delibera del Consorzio - è tale.

Debenza del contributo - prova - produzione delle delibere - è necessaria.

Non ha effetto preclusivo dell'impugnazione di una cartella di pagamento il mancato gravame nei confronti dell'atto presupposto, quando si tratti di avviso di pagamento (nel caso di specie, riferito a contributi consortili) che non sia rubricato all'art. 19 d.lgs 546/92, e quindi risulti non autonomamente impugnabile.

L'assoggettamento a tributo consortile dovuto per il miglioramento della viabilità non deriva dalla delibera del comune di adesione al consorzio, ma da quella del Consiglio di amministrazione del Consorzio stesso che, ricevuta la delibera dell'ente territoriale, dispone l'applicazione del tributo.

La mancata allegazione delle delibere (rispettivamente del comune e del consorzio) in contenzioso non permette di provare la tempestività dell'esercizio del potere impositivo da parte del consorzio, e conseguentemente la debenza del tributo.

D. lgs. 546/92, art. 19; art. 2697 Cod. civ.

Cassazione, n. 21045/07; n. 12194/08; n. 27385/08; n. 4968/09; n. 10762/09; n. 285/10.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 02, sentenza n. 375/2017 del 03.04.2017, Presidente: Stefano Brusati, Estensore: Luciano Salsi.

Dichiarazione tributaria - dichiarazione di scienza - emendabilità - limite rapporti tributari esauriti.

Autotutela - diniego - impugnabilità - riferimento a rapporto esaurito - non è possibile.

Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-USA - avvocato - *lawyer* - reddito di lavoro autonomo - si presume tale - prova contraria - spetta al contribuente.

La dichiarazione tributaria, intesa come dichiarazione di volontà e non di scienza, è sempre emendabile fino all'esaurimento del rapporto tributario, da individuarsi nel quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata, come insegnato dalla Cassazione (n. 22490/15), sempre che l'Amministrazione non abbia proceduto prima nei confronti del contribuente (e si tratti dunque di rettifica a suo sfavore).

Il diniego di autotutela non è autonomamente impugnabile qualora l'istanza faccia riferimento a una pretesa tributaria cui il contribuente abbia già fatto acquiescenza proponendo una dilazione pagamento iscritto a ruolo su più rate. Tale conclusione trova

maggior conforto laddove l'autotutela amministrativa dovrebbe andare ad incidere su un rapporto già esaurito.

La Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - USA, che prevede che il reddito di lavoro dipendente possa essere tassato solo nello stato della fonte qualora il lavoratore trascorra in quello stato la maggior parte del periodo d'imposta non trova applicazione ai redditi percepiti da avvocato (lawyer) che sono piuttosto ascrivibili ai redditi di lavoro autonomo, in mancanza di prova contraria da parte dello stesso contribuente.

D lgs. 546/92, art. 19; d.l. 546/92, art. 2 quater; Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - USA, art. 2.

Cassazione SS. UU. n. 15063/02, n. 13378/16; Cassazione, n. 8972/02; n. 22490/15.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 03, sentenza n. 277/2017 del 06.03.2017, Presidente: Alfredo Batticani, Estensore: Morris Buccelli.

ICI - assoggettamento di terreno edificabile - maggior valore - dies a quo - edificabilità derivante da convenzione con il comune - approvazione del PUA (piano urbanistico attuativo) - è tale.

Allorché la concreta edificabilità di un terreno sia condizionata dalla stipula con il comune di apposita convenzione *ad aedificandum*, l'assoggettamento alla maggiore ICI del terreno pertinenziale ad un fabbricato in corrispondenza del maggior valore dovuto alla sopravvenuta capacità edificatoria decorre dalla stipula della convenzione con l'ente locale anche se l'edificabilità del sedime sia prevista negli strumenti urbanistici presupposti quali il POC (piano operativo comunale) e il successivo PUA (piano urbanistico attuativo), attributivi di astratta capacità edificatoria. (nel caso di specie l'accordo fra il proprietario del bene e del terreno era nel senso che questo avrebbe ceduto gratuitamente l'immobile al comune in cambio dell'edificabilità del terreno, subordinata tuttavia all'adozione del PUA avvenuta nel 2012. Il comune tuttavia intendeva applicare una maggiore ICI dall'anno d'imposta 2011 in ragione dell'approvazione del POC nel 2010).

D. lgs. 504/92, art. 2, lett. a); l. regione Emilia Romagna, n. 20/00.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 03, sentenza n. 0347/2017 del 24.03.2017, Presidente: Marco Marulli, Estensore: Giovanni Giorgi.

Rapporti infragruppo - *transfer pricing interno* - oggettiva antieconomicità della transazione - rettifica - è possibile.

Rapporti infragruppo - presunzione di finanziamento - omessa prova - non è possibile.

Spese generali - società capogruppo - deducibilità - prova - contratto - è sufficiente.

Le operazioni infragruppo realizzate da società residenti possono essere rettificata a valori di mercato qualora i corrispettivi pattuiti siano inferiori a quelli normalmente previsti e la cessione abbia luogo nei confronti di società in perdita [*transfer pricing interno*, N.d.M]. Le movimentazioni di somme fra controllata e controllante (non residente) non possono essere automaticamente riqualficate come rimborso di finanziamento dall'amministrazione, cui applicare un saggio di interesse di mercato, senza prova esplicita in questo senso.

L'inerenza di un costo sostenuto per spese generali e amministrative erogate da una società del gruppo si intende provata ed effettiva qualora venga prodotto in giudizio il contratto che analiticamente descrive il servizio prestato e la sua utilità per la società che del servizio stesso ha fruito.

D.P.R. 917/86, art. 45, co. 2, art. 109.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 03, sentenza n. 0364/2017 del 24.03.2017, Presidente: Marco Marulli, Estensore: Morris Buccelli.

Accertamento - raddoppio termini presunzione di redditività delle attività estere - d.l. 78/09 - efficacia retroattiva - non è tale.

Accertamento - attività istruttoria - verifiche in dogana - omessa autorizzazione - omessa comunicazione al Procuratore della Repubblica - omessa convalida - invalidità - nullità dell'accertamento - consegue.

La disciplina recata dal d.l. 78/09, art. 12, co. 2 e 2 bis riguardante il raddoppio dei termini per l'accertamento e la presunzione di redditività delle disponibilità finanziarie detenute all'estero non ha efficacia retroattiva e dunque non può trovare applicazione ai periodi d'imposta anteriori al 2009 in ragione dei principi generali, anche costituzionali, di irretroattività delle norme punitive.

Le violazioni compiute a pregiudizio del contribuente nell'ambito dell'attività istruttoria e, pregiudizievoli di beni della vita (come l'inviolabilità personale) riverberano sull'atto di accertamento che su quelle attività si radica, determinandone la nullità (nel caso di specie il contribuente era stato perquisito presso la dogana con la Svizzera senza l'osservanza delle prescrizioni di cui al d.P.R. 43/73, art. 20 e su di esso era stata trovata documentazione bancaria attestante la titolarità di provviste presso istituto di credito elvetico e di investimenti in svariati strumenti finanziari oltre confine).

d.P.R. 43/73, art. 20; d.l. 78/09, art. 12, co. 2 e co. 2 bis; Disposizioni preliminari al Codice civile (cd. "Preleggi"), art. 11, co. 1; l. 212/00, art. 3, co. 1, art. 6 e 12; d. lgs. 472/97 artt. 12, 16 e 17; d.P.R. 600/73, art. 32; l. 4/29; d.l. 167/90, art. 4; Art. 25 Cost.

Cassazione, n. 25722/09; n. 5915/03; n. 11141/11.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 03, sentenza n. 371/2017 del 28.03.2017, Presidente: Stefano Brusati, Estensore: Giovanni Battista Blesio.

IVA - contratto di assicurazione - esenzione - commissioni di delega - contratti allegati - regime di esenzione - si estende.

Il regime di esenzione ai fini IVA previsto dall'art. 10, co. 1 d.P.R. 633/72 e sicuramente applicabile ai contratti di assicurazione si estende anche alle commissioni di delega (art. 1911 Cod. civ.) versate ad altre compagnie nell'ambito di contratti di riassicurazione fra loro collegati, posta l'accessorietà di questo schema contrattuale a quello e dunque la condivisione del regime previsto per l'imposta sul valore aggiunto, in modo del tutto conforme alla disciplina eurounitaria

D.P.R. 633/72, art. 10, co. 1, n°2 e n° 9, art. 12; Direttiva 2006/112/CE, art. 135, § 1, lett. a); l. 1216/61; art. 1911 Cod. civ.

Cassazione, n. 22429/16.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 390/2017 del 31.03.2017, Presidente ed Estensore: Marco Marulli.

IVA - acqua purificata - diversità dall'acqua minerale - aliquota agevolata si applica.

Trova applicazione l'IVA con aliquota agevolata al 10% alle acque potabili purificate attraverso apparecchi chimici e meccanici, che restano comunque diverse per le loro caratteristiche sia dalle acque minerali che da quelle di sorgente (nel caso di specie l'applicazione dell'IVA agevolata riguardava la miscita di acque di cd. "rubinetto" purificate).

d.P.R. 633/72, Tabella A, Parte III, n° 81; d.l. 261/90; d.lgs. 105/92, art. 1; Direttiva 2006/112/CE, all. III, § 2.

Commissione tributaria provinciale di Bologna n. 1232/16 (Sez. IX).

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 03, sentenza n. 542/2017 del 19.05.2017, Presidente: Marco Marulli, Estensore: Morris Buccelli.

TARI - agriturismo - tariffa prevista per attività alberghiere - non è applicabile - tariffa speciale previa dalla legislazione regionale - è possibile - tariffa prevista per impresa agricola - applicazione residuale - è tale.

TARI - applicazione tariffa speciale - richiesta del contribuente - adempimento meramente formale - omissione - non rileva

Non è applicabile all'impresa agricola che svolga anche una (limitata e ancillare) attività agrituristica, la tariffa per lo smaltimento rifiuti prevista per le attività alberghiere. essendo invece dovuta quella prevista per le imprese agricole, in difetto di speciali disposizioni regionali o comunali.

In questo secondo caso, l'agevolazione va comunque riconosciuta al solo verificarsi dei requisiti previsti, senza che un'eventuale richiesta scritta (adempimento meramente formale) ne condizioni l'effettiva concessione (Comm. trib. reg. Liguria n. 165/09).

L. 96/06, art. 2; l. 212/00, art. 7; l. r. Emilia Romagna n.4/09; d.P.R. 641/72.

Cassazione n. 8851/07; Commissione tributaria regionale di Genova n. 165/09 (Sez. IV).

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 04, sentenza n. 0285/2017 del 08.03.2017, Presidente: Marco D'Orazi, Estensore: Giovanni Battista Blesio.

Preavviso di fermo - autonoma impugnabilità - sussiste.

Fermo amministrativo - bene mobile strumentale - essenzialità - rateizzazione del debito - annullamento della misura - consegue.

Va annullato il fermo amministrativo che insista su bene mobile strumentale (nel caso di specie, una autovettura) essenziale per lo svolgimento dell'attività d'impresa, quando il contribuente abbia già presentato istanza di rateizzazione del debito e versato la prima rata.

L'annullamento del fermo amministrativo può avere luogo anche a seguito di impugnazione di preavviso, giusto l'orientamento di Cass. SS. UU. n.11087/10.

D.P.R. 602/73, art. 86.

Cassazione, SS. UU. n. 11087/10.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 04, sentenza n. 0350/2017 del 28.03.2017, Presidente: Marco D'Orazi, Estensore: Silvio Agnone.

Ruolo - contenzioso - Concessionario - litisconsorte - è tale.

Ruolo - termini di notifica - dichiarazione anno 1998 - esecutorietà anno 2000 - notifica anno 2004 - tardività - è tale - nullità - consegue.

Il contenzioso radicato nei confronti di cartella di pagamento vede la partecipazione necessaria del concessionario della riscossione, e il contraddittorio deve essere integrato nei confronti di questo, non rispondendo l'Agenzia delle entrate per errori od omissioni (come l'asserita notifica tardiva dell'atto) imputabili al medesimo.

La liquidazione automatizzata per le sanzioni dovute a fronte di ritardato versamento IVA segue l'art. 54 *bis* d.P.R. 633/72 e, per gli anni cui si riferisce il contenzioso (nel caso di specie imposta relativa all'anno 1997 esposta in dichiarazione nel 1998) i tempi sono scanditi dall'art. 17 d.P.R. 602/73 e dall'art. 43, co. 1 d.P.R. 600/73 per le dirette e d.P.R. 633/72, art. 57 per l'IVA: essendo il termine di accertamento pari a 4 anni da quello in cui la dichiarazione è stata presentata.

Tale termine si considera superato (dove la nullità della cartella) se il ruolo sia stato reso esecutivo prima (nel caso di specie, nell'anno 2000) ma la cartella sia è stata notificata dopo (in specie, nel 2004) e quindi successivamente sia alla nuova formulazione dell'art. 25, d.P.R. 602/73 che alla sua declaratoria di incostituzionalità (C. cost. 208/05).

d.P.R. 633/72, art. 54 bis, art. 57; d.P.R. 602/73, art. 17, art. 25; d.P.R. 600/73, art. 43, co.1.

Corte cost. n. 208/05.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 05, sentenza n. 358/2017 del 28.03.2017, Presidente: Lanfranco Tonini, Estensore: Luciano Fanti.

IRPEF - persona di rappresentante ASD - versamenti su conto corrente - contestuale movimentazione su conto corrente intestato alla ASD - presunzione di percezione compensi - sussiste - prova contraria - giustificazione alternativa delle movimentazioni finanziarie - spetta al contribuente.

Accertamento "a tavolino" - diritto al contraddittorio procedimentale - non sussiste.

Possono essere considerati sintomatici di redditi non dichiarati i versamenti su conto corrente bancario di un soggetto legale rappresentante di diverse associazioni sportive dilettantistiche (con le quali risponde in solido) i cui conti correnti siano stati movimentati in modo anomalo (nella specie, mediante significativi prelievi in contanti e bonifici a società di servizi estere non pienamente giustificabili) lasciando presumere che, anche in ragione dell'identità dei rapporti e del tempo delle operazioni, le somme siano state distratte dalle società in questione e percepite dal rappresentante stesso.

Il diritto al contraddittorio non vale per gli accertamenti cd. "a tavolino" nei quali manca l'intrusività nella sfera personale del contribuente propria degli accessi e delle verifiche.

d.P.R. 600/73, art. 32, art. 41 bis; d.P.R. 633/72, art. 54, co. 4; l. 383/00, art. 6; art. 36 e ss. Cod. civ.;

Cassazione, n. 2633/16; n. 233/17; n. 27069/16; Cassazione SS: UU. n. 24823/15; n. 25958/16; n. 25582/16.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 05, sentenza n. 361/2017 del 28.03.2017, Presidente: Lanfranco Tonini, Estensore: Vinicio Gaboardi.

IVA - IRAP - accertamento analitico-induttivo - conferme - studi di settore - rilievi statistici - comportamento antieconomico del contribuente - è fondato - presunzioni - sono sufficienti.

Fattura - indicazione della prestazione - analiticità - è necessaria - genericità - minore attendibilità del documento - consegue.

Un accertamento analitico-induttivo può ben trovare conferma negli studi di settore e in un comportamento antieconomico del contribuente, tale da inficiare l'attendibilità della contabilità, ancorché formalmente correttamente tenuta, e da costituire un sistema di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Quando ciò accade, ben può l'Amministrazione finanziaria fondare la maggiore pretesa tributaria su fatti di gestione ingiustificabili e per converso ricostruire il reddito imponibile, l'IRAP e l'IVA dovute sulla base di rilievi medi-statistici, avuto riguardo a indici di normalità gestionale (nel caso di specie l'ammontare dei ricavi prodotti da parte del contribuente, un ristoratore, era stato ricostruito mediante una estrapolazione fondata sul numero di tovaglie, copritovaglie e tovaglioli mediamente utilizzati).

L'indicazione della prestazione erogata in fattura deve osservare requisiti di analiticità e puntualità, non potendosi limitare a una enunciazione sommaria della prestazione effettuata, pena la minore attendibilità della documentazione prodotta (nel caso di specie il ristoratore emetteva fatture indicando come causale "pasto completo").

D.P.R. 600/73, art. 39, co. 1 lett. d), art. 41; d.P.R. 633/72, art. 21.

Cassazione, n. 3197/13; n. 1530/17; n. 15038/14; n. 26167/11; n. 7871/12; n. 9884/02; n. 8643/07.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 06, sentenza n. 397/2017 del 03.04.2017, Presidente ed Estensore: Francesco Mottola.

Concorso in elusione fiscale - operazioni di ingegneria finanziaria - sanzioni amministrative - prova documentale del concorso - efficacia causale della consulenza - sono necessarie.

Non può essere sanzionato ex art. 9 d.lgs 472/97, quindi per concorso in una violazione tributaria, l'amministratore di una società esperto in ingegneria finanziaria che asseritamente avrebbe suggerito al contribuente strategie di pianificazione fiscale aggressiva sfruttando la fiscalità di vantaggio di territori comunitari, a meno che l'Ufficio non provi documentalmente il contributo causale efficiente di questo nell'implementazione dello schema elusivo.

D. lgs. 472/97, art. 9; d.l. 269/03, art. 7, l. 212/00, art. 10.

Commissione tributaria provinciale di Bologna, sez. 09, sentenza n. 381/2017 del 03.04.2017, Presidente: Alfredo Batticani, Estensore: Germano Camellini.

IRPEF - proventi illeciti - distrazione di somme da società controllata - prova - spetta all'ufficio - società quotata su mercati regolamentati - controllo CONSOB - distrazione di fondi - improbabilità.

L'attribuzione di proventi illeciti a una persona fisica, non imprenditore, e derivanti dalla asserita distrazione di danaro da una società controllata e quotata su mercati regolamentati mediante fatture per operazioni inesistenti emesse da società interposte o da consorzi

cui la società partecipata faceva parte, deve essere analiticamente provata dall'ufficio, tenuto anche conto che la particolare vigilanza che insiste su società quotate da parte di CONSOB rende la realizzazione di siffatte condotte quantomeno improbabile. Le movimentazioni su conto corrente del contribuente possono senz'altro essere considerate sintomatiche della percezione di proventi illeciti, ma non per quel che riguarda i prelievi, nel caso in cui (come quello di specie) il contribuente non conduca anche attività imprenditoriale.

d.P.R. 600/73, art. 32, co. 1, art. 43; l. 212/00, art. 7, art. 12, co. 7.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara

Commissione tributaria provinciale di Ferrara, sez. 01, sentenza n. 68/17 del 13.02.2017, Presidente: Francesco Salzano, Estensore: Alessandro Feggi.

Società asseritamente esterovestita - notifica dell'accertamento in Italia - effettiva residenza all'estero - notifica - è inesistente - sanabilità - non è possibile.
Esterovestizione - presupposti - centro decisionale in Italia - è necessario.
Processo penale - risultanze - fonte di convincimento in ambito tributario - sono tali.

La notifica presso la (asserita) sede in Italia di una società esterovestita è inesistente (e come tale non sanabile) qualora si rilevi che l'effettiva sede della società sottoposta a verifica è all'estero e in Italia altro non vi sia che un procuratore speciale.

Non può essere considerata esterovestita una società che in Italia abbia solo un procuratore speciale mentre dalla documentazione acquisita in sede di attività istruttoria si possa rilevare sia le pluralità di centri decisionali (esteri) della società, la presenza di un altro amministratore (stabilmente residente all'estero) con effettivi poteri gestori più ampi dell'italiano, la diversificazione delle attività della società stessa.

Ancorché processo penale e tributario siano caratterizzati da una effettiva indipendenza, le risultanze acquisite in sede penale possono essere fonte di convincimento per il giudice tributario, ed essere utilizzate per le conclusioni in tale sede.

D.P.R. 600/73, art. 4, art. 39; art. 42, art. 60, art. 62; d.P.R. 633/72, art. 56; l. 212/00, art. 6, art. 7; d.P.R. 917/86, art. 73, art. 85, art. 86; artt. 156 e 160 c.p.c.; art. 2729 Cod. civ.; artt. 3, 479 c.p.p.; d. lgs. 74/00, art. 20

Cassazione, SS. UU. n. 19854/04; n. 28285/13.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara, sez. 01, sentenza n. 78/2017 del 16.02.2017, Presidente: Gennaro di Bisceglie, Estensore: Alessandro Feggi.

Imposta di registro - conferimento immobili - società conferitaria estera - applicazione del tributo in misura fissa - operazione elusiva - condizioni - società estera puramente artificiosa - è necessaria.

Società estera - attività economica effettiva in altri paesi - natura artificiosa - non è tale.

Non è elusiva l'operazione di conferimento di immobili a società inglese (tra i quali l'immobile di residenza del contribuente, che conserva il diritto di abitazione) che sconta l'imposta di registro in misura fissa (in luogo dell'applicazione del tributo proporzionale previsto per analoghe operazioni domestiche) qualora il soggetto conferitario non sia un ente "di puro artificio".

Non può essere considerata puramente artificiosa (*wbolly artificial*) una società estera che svolga un'effettiva attività commerciale anche in un paese diverso rispetto a quello della sua residenza, anche qualora sia domiciliata presso uno studio legale, come peraltro spesso avviene anche in Italia.

D.P.R. 131/86, Art. 4 Tariffa, Nota IV, Parte Prima: art. 51 e 52; art. 1414 Cod. civ.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara, sez. 01, sentenza n. 181/2017 del 08.05.2017, Presidente: Francesco Salzano, Estensore: Alessandro Feggi.

Società residente in Liechtenstein - esteroinvestizione - prova - presenza in Italia di procuratore speciale - concreta attività negoziale - non è sufficiente.

Società estera - luogo di effettiva gestione in un Paese terzo - esteroinvestizione - non è tale.

Processo penale - risultanze - accettazione acritica in sede tributaria - nessuna ulteriore attività istruttoria - proscioglimento in sede penale - annullamento dell'atto impositivo - consegue.

Non può essere considerata come esteroinvestita una società residente in un altro Stato (nel caso di specie, in Liechtenstein) che abbia fra i suoi procuratori speciali un professionista con sede in Italia quando l'attività di quest'ultimo è contenuta nei limiti di quella di un procuratore speciale, anche se egli interviene nella stipula di contratti preliminari (e poi definitivi) di compravendita di immobili nella penisola.

Non può essere considerata esteroinvestita una società di diritto estero e residente in un altro Paese dello Spazio economico europeo quando è comprovato che le riunioni degli organi decisionali non si svolgevano in Italia ma in uno Stato terzo (in questo caso, in Svizzera).

Le risultanze del processo penale e le sue conclusioni (nel caso di specie, di assoluzione) possono sicuramente ed automaticamente valere anche in quello tributario quando su quelle si fonda acriticamente l'atto di accertamento e quando l'Amministrazione finanziaria in sede tributaria non ha svolto alcuna attività di verifica ulteriore o alcuna altra indagine, anche di natura finanziaria.

D.P.R. n. 600/73, art. 62, art. 69; d.lgs. n. 472/97, art. 16; l. n. 212/00, artt. 6 e 7; d.l. n. 269/03, art. 7; d.lgs. n. 74/00, art. 20; artt. 3, 479 c.p.p.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara, sez. 02, sentenza n. 157/2017 del 14.04.2017, Presidente: Anna Maria Borrelli, Estensore: Giulio Felloni.

IVA - frode carousel - ignoranza incolpevole - prova - diligenza normalmente esigibile - spetta al contribuente.

Ignoranza incolpevole - buona fede - prova - scritture contabili e rappresentazione contrattuale della transazione - sono tali.

Frode IVA - proscioglimento in sede penale - identità dell'impianto probatorio in sede tributaria - nessuna ulteriore attività istruttoria - nessun utilizzo di presunzioni - automatismo applicativo della sentenza - sussiste.

Nell'ambito di una asserita frode carosello, il committente di servizi perde il diritto alla detrazione IVA (addebitata su questi) e la deducibilità del costo se non dimostra di aver usato tutta la diligenza necessaria nei rapporti con la controparte e le precauzioni normalmente esigibili nelle relazioni commerciali, provando così la sua ignoranza incolpevole.

La buona fede del soggetto cessionario di beni o fruitore di servizi nell'ambito di una più complessa frode carosello trova conferma nelle scritture contabili del cessionario (che aveva annotato gli importi dovuti tra debiti patrimoniali, poi progressivamente restituiti).

Il proscioglimento in sede penale rileva anche nell'ambito tributario, nonostante l'autonomia dei giudizi, quando alle conclusioni nel primo contesto sono suffragate da prove documentali utilizzabili anche in sede tributaria e quando in questo secondo ambito l'Amministrazione non ha svolto nessuna ulteriore attività di verifica, affidandosi pedissequamente sulle risultanze istruttorie in sede penale.

L. n. 212/00, art. 12; l. n. 537/93, art. 14, co. 4; d.P.R. n. 600/73, art. 37, co. 3, art. 41 bis; d.P.R. n. 917/86, artt. 83 e 85; d. lgs n. 74/00, art. 20; art. 53, co. 1 c.p.p.

Tribunale di Ferrara (penale), n. 122/16.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara, sez. 02, sentenza n. 0251/2017 del 06.07.2017, Presidente: Anna Maria Borrelli, Estensore: Assunta Delli Gatti.

IRES - IVA - fatturazione - inesistenza oggettiva - prova - spetta all'Amministrazione - presunzioni semplici - sono utilizzabili.

Inesistenza oggettiva - prova contraria - contribuente - riscontri puntuali dell'effettività - sono necessari.

Accertamento - sottoscrizione - funzionario non abilitato - mera irregolarità - è tale - rilevanza - solo per gli atti discrezionali.

La prova dell'inesistenza oggettiva, ai fini IVA, di una operazione incombe sull'Amministrazione finanziaria, che può anche procedere in questo senso mediante presunzioni semplici (nel caso di specie muovevano per l'inesistenza dell'operazione la qualifica di evasore totale di chi aveva emesso la fattura, la mancata formalizzazione contrattuale del rapporto, l'assenza di corrispondenza commerciale che facesse supporre la veridicità della rappresentazione contabile).

Il contribuente può sempre fornire prova contraria in merito alla operazione così come rappresentata in fattura, producendo anche in corso di giudizio riscontri oggettivi e puntuali in merito alla stessa.

Il proscioglimento del contribuente (o del suo dante causa) in sede penale non permette di concludere automaticamente nel senso della veridicità dell'operazione, in assenza di puntuali riscontri istruttori.

La sottoscrizione dell'atto impositivo da un funzionario non abilitato determina, giusto anche l'inciso della consulta (C. cost. 37/15) una mera irregolarità che assume rilievo solo nel caso di atti discrezionali, e non vincolati, come gli avvisi di accertamento.

D.p.r. n. 600/73, art. 38, art. 42, co. 1; d.lgs n. 74/00, art. 20; l. n. 212/00, art. 12.

Corte cost. n. 37/15; Cassazione, n. 220/14; n. 2812/08; n. 26361/10; n. 24823/15; n. 26679/09; n. 18018/09; n. 17729/09; n. 27198/11; n. 4554/10.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara, sez. 02, sentenza n. 254/2017 del 07.07.2017, Presidente ed Estensore: Anna Maria Borrelli.

IMU - riduzione dell'imponibile del 50% - inagibilità del fabbricato - specifica attestazione in questo senso - omissione - situazione comunque conosciuta dal comune - abbattimento dell'imposta - va riconosciuto.

L'abbattimento del 50% della base imponibile IMU a fronte di inagibilità del fabbricato *de quo* va riconosciuto anche in assenza di specifica istanza in questo senso (corredata da valutazione tecnica) da parte del contribuente, ogni qualvolta in cui la situazione dell'immobile sia conosciuta *aliunde* dall'ente territoriale (nel caso di specie l'inagibilità era attestata da un pregresso carteggio fra l'Ufficio comunale e il contribuente).

D.lgs. n. 504/92, art. 8, co. 1; d.l. n. 201/11.

Cassazione, n. 18453/16.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna

Commissione tributaria provinciale di Ravenna, sez. 02, sentenza n. 237/17 del 13.07.2017, Presidente: Gustavo Raffi; Estensore: Riccardo Uzzo.

ICI - immobili - agevolazione - art. 7, co. 1, lett. i) d.lgs. 504/32 – utilizzo del bene – scuola materna paritaria - attività commerciale - - esiguità della retta – gestione in perdita - non rileva - agevolazione – non conseguue.

È soggetto ad ICI il fabbricato di proprietà di una parrocchia che lo utilizza per lo svolgimento di scuola materna paritaria perché il pagamento di una retta, anche se di modesta entità come comprovato da una costante gestione in perdita, esclude che possa realizzarsi il requisito oggettivo dello svolgimento di attività con modalità non commerciale.

D.lgs. 504/92, art. 7, co. 1, lett. i).

Cassazione n. 14225/15; n. 14226/15.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna, sez. 02, sentenza n. 238/17 del 13.07.2017, Presidente: Gustavo Raffi; Estensore: Riccardo Uzzo.

Contenzioso tributario - avviso di accertamento - sottoscrizione – funzionario abilitato - art. 42, co. 1 d.P.R. 600/73 – necessità - onere della prova - incombe all'Ufficio – mancata allegazione della delega – illegittimità dell'atto - conseguue.

Il provvedimento col quale il Direttore dell'Ufficio delega un proprio collaboratore a sottoscrivere un avviso di accertamento se non è stato allegato all'atto impositivo, deve almeno essere prodotto in giudizio per consentire al contribuente e al giudice di valutare la sua regolarità.

D.P.R. 600/73, art. 42, co. 1.

Cassazione n. 14942/14.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna, sez. 02, sentenza n. 239/17 del 18.07.2017, Presidente: Gustavo Raffi; Estensore: Riccardo Uzzo.

Contenzioso tributario – istanza di autotutela – notificazione oltre il termine d'impugnazione dell'avviso di accertamento – omessa impugnazione dell'atto impositivo – rigetto dell'istanza da parte dell'ufficio – impugnazione – inammissibilità - conseguue.

Il provvedimento col quale l'Amministrazione finanziaria rigetta l'istanza di autotutela presentata dal contribuente nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, poi divenuto definitivo per la sua mancata impugnazione, non è un atto impugnabile anche se l'Ufficio ha notificato il provvedimento di rigetto dopo la scadenza del termine di cui all'art. 21 del d.lgs. 546/92.

D.lgs. n. 546/92, art. 19.

Cassazione SS.UU. n. 3698/09.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna, sez. 02, sentenza n. 432/17 del 14.12.2017, Presidente: Gustavo Raffi; Estensore: Pietro Spina.

IVA – prestazioni di chirurgia estetica - pubblicità dell'attività – carattere estetico cosmetico – irrilevanza - esenzione - applicabilità - consegue.

Le prestazioni svolte da un medico con specializzazione in chirurgia estetica sono esenti da IVA ex art. 10 DPR 633/72 a nulla rilevando che dai canali pubblicitari attivati dal contribuente emerge un'attività preminentemente estetico-cosmetica.

D.P.R. n. 633/72, art. 10, n. 18.

Cassazione n. 5979/01.

Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 67/17 del 13.03.2017, Presidente: Sergio Urizio, Estensore: Patrizia Foiera.

Dichiarazione tributaria - dichiarazione di scienza - è tale - emendabilità - è consentita.

Dichiarazione tributaria - dichiarazione integrativa favorevole al contribuente - termine di presentazione - utilizzo di credito in compensazione - termine di presentazione della dichiarazione successiva - è tale.

Dichiarazione tributaria - dichiarazione integrativa favorevole al contribuente - utilizzazione - rimborso - entro quattro anni - in sede contenziosa - in ogni caso.

La dichiarazione tributaria è dichiarazione di scienza priva di effetti negoziali di ricognizione di debito ed è modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza. In questo senso è consentito al contribuente di modificare e ritrattare la dichiarazione dei redditi (per errori di fatto o di diritto) anche in ipotesi non espressamente censite dall'art. 2, d.P.R. 322/98.

La dichiarazione integrativa da parte del contribuente recante fatti a sé favorevoli (cd. integrativa "*in bonam partem*") ex art. 2, co. 8 *bis* d.P.R. 322/98 deve essere presentata entro il termine previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo qualora si voglia utilizzare in compensazione un credito eventualmente risultante dalla stessa.

Resta comunque possibile per il contribuente presentare istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento effettuato ovvero, in ogni caso e oltre questo limite, opporsi in sede contenziosa alla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (conforme a Cass. SS. UU. n. 13378/16).

L'art. 2, co. 8 *bis* sopra richiamato si pone in alternativa (e non come *species*) del precedente co. 8, in attuazione dell'art. 43 d.P.R. 600/73.

Una dichiarazione integrativa tardiva prodotta in giudizio favorevole al contribuente, e fondata su elementi certi e riscontrabili (nel caso di specie, il contribuente - società edile - aveva imputato a incremento di beni merce - immobili in costruzione - una somma versata per interessi passivi invero interamente deducibili) giustifica il minore versamento delle imposte coerente con quest'ultima portando all'annullamento del recupero effettuato mediante art. 36 *bis* d.P.R. 600/73.

D.P.R. 600/73, art. 1, art. 36 *bis*, art. 43, d.P.R. 322/98, art. 2, co. 8 e co. 8 *bis*; d. lgs. 241/97, art. 17; d.P.R. 602/73, art. 38, l. 212/00, art. 190; art. 53 Cost.

Per la dichiarazione tributaria come dichiarazione di scienza Cass. n. 15063/02; n. 5399/12; Cass. SS UU. n. 14088/04.

Per la irrilevanza della dichiarazione integrativa tardiva in sede di controllo "ex art. 36 *bis* d.P.R. 600/73": Cass. n. 14294/14; n. 7294/12; n. 6253/12; n. 11500/13.

Per l'inapplicabilità dell'art. 2, co. 8 *bis* d.P.R. 322/98 alla dichiarazione integrativa "*in bonam partem*" tardiva: Cass. n. 22443/15; n. 19537/14; n. 4049/15; n. 20208/15.

Per l'applicabilità dell'art. 2, co. 8 *bis* d.P.R. 322/98 alla dichiarazione integrativa "*in bonam partem*" tardiva: Cass. n. 5373/12; n. 6381/14; n. 5398/12; n. 14294/14; n. 11500/13; n. 20415/14; n. 21968/15.

C. cost. n. 392/02; Cass. SS. UU. n. 13378/16 (in composizione degli orientamenti divergenti).

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 69/17 del 13.02.2017, Presidente: Sergio Urizio, Estensore: Patrizia Foiera.

Imposta di registro - sentenza - prenotazione a debito di sola parte soccombente - presupposti - istanza di parte riconoscimento in sentenza - condanna per fatti costituenti reato - sono necessari - mancanza - solidarietà passiva - consegue.

Imposta di registro - registrazione a pagamento - istanza - Cancelleria del tribunale - compete - Agenzia delle entrate - attività dovuta - è tale - autonomia decisionale - non sussiste.

L'applicazione dell'imposta di registro con prenotazione del tributo a debito della sola parte soccombente nel caso di sentenze di condanna per fatti costituenti reato (artt. 59 e 60 d.P.R. 131/86) è possibile previa richiesta di parte vittoriosa e a condizione che la causale risarcitoria (per danni da reato) emerga chiaramente dalle sentenze in sede civile (ovvero in quella penale, per gli stessi fatti).

In assenza di queste premesse si comporta correttamente la cancelleria di Tribunale che, unica legittimata in tal senso, avanza richiesta di registrazione a pagamento delle parti nel giudizio civile come coobbligate in solido e parimenti non commette errori l'Agenzia delle entrate che dà seguito a siffatta istanza essendo obbligata dalla legge e non avendo in merito alcun potere di intervento in merito all'accertamento dei fatti.

D.P.R. 131/86, art. 10 lett. (e), art. 37, art. 57, co. 1, art. 59, art. 60, art. 8, co. 1, lett. (b), Tariffa parte I; d.P.R. 115/02, art. 146.

Cassazione n. 24096/14; n. 5952/07.

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 95/17 del 14.03.2017, Presidente: Sergio Urizio, Estensore: Patrizia Foiera.

Imposta di registro - imposte ipocatastali - agevolazione - art. 33, co. 3 l. 388/00 - presupposti - area soggetta a piano urbanistico particolareggiato - utilizzazione edificatoria entro cinque anni da parte dell'acquirente.

Utilizzazione edificatoria - termine quinquennale - interruzione causa di forza maggiore - necessità di bonifica del terreno - è tale - decorso del quinquennio - dalla avvenuta bonifica consegue.

Utilizzazione edificatoria - termine quinquennale - proroga - d.l. 102/13 - applicazione a contratti stipulati prima del 2005 - non è possibile.

L'applicazione dell'imposta di registro con aliquota all'1% e le ipocatastali in misura fissa è prevista dall'art. 33, co. 3, l. 388/00 per i trasferimenti degli immobili siti in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati regolarmente approvati a condizione che l'edificazione (intendendosi per tale almeno la realizzazione del cd. "grezzo") avvenga entro cinque anni dal trasferimento e da parte dello stesso soggetto acquirente, fermo restando che il termine può essere sospeso in caso di fatti di forza maggiore (nel caso di

specie la sopravvenuta scoperta che l'area necessitava di approfondita bonifica ambientale). In tal caso, il termine riprende a decorrere dalla conclusione della bonifica e non già dal (successivo) passaggio in giudicato della sentenza che ne accertava la doverosità. Le proroghe al quinquennio concesso per l'utilizzazione edificatoria (art. 6, co. 6, d.l. 102/13) solo agli atti formati dal 2005 in avanti e non anche a quelli precedenti, per i quali il quinquennio non era ancora scaduto alla data di entrata in vigore del decreto (nel caso di specie il termine di contratto pregresso non era ancora spirato in ragione della sua interruzione dovuta a bonifica: Commissione tributaria regionale di Bologna n. 1751/15).

D.P.R. 131/86, art. 19, art. 69, art. 1, n° 11, Tariffa parte I; l. 388/00, art. 33, co. 3, l. 448/01, art. 76; d.l. 102/13, art. 6, co. 6; l. 244/07, art. 1, co. 28.

Cassazione n. 16835/08; n. 28010/09; n. 5933/13; n. 13173/12; n. 7438/09; 18679/10; n. 4890/13; n. 10203/16; n. 14891/16; Commissione tributaria regionale di Bologna n. 1751/15.

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 131/17 del 13.04.2017, Presidente ed Estensore; Sergio Urizio.

Consorzio di imprese - ATI - non è tale - mandato senza rappresentanza - regime IVA - non si applica - ribaltamento dei costi sui consorziati - identità di aliquota - non è possibile.

Liquidazione della società - responsabilità dei soci - art. 36, d.P.R.: 602/73 art. 2495 Cod. civ. - applicazione all'IVA - non è possibile.

L'esecuzione di un appalto pubblico mediante società consortile non integra, ai fini IVA, un contratto di mandato senza rappresentanza fra le società consorziate e l'ente esponenziale delle stesse: ne deriva che le prestazioni addebitate al consorzio dai fornitori di beni e servizi non devono essere riaddebitate alle singole società consorziate, pro quota, con la stessa aliquota esposta in fattura. In ciò si distingue il consorzio dall'associazione temporanea di imprese, per la quale invece un schema di mandato è invece configurabile. Il caso di scioglimento di società consortile al debito IVA non si può applicare l'art. 36 d.P.R. 602/73, che vale esclusivamente ai fini dei tributi diretti, anche in combinato con l'art. 2495 Cod. civ. e obbliga i soggetti già soci al versamento dei tributi in loga della società estinta limitatamente alle utilità da questi ottenute in sede di liquidazione.

D.P.R. 602/73, art. 36; art. 2495 Cod. civ.: l. 212/00, art. 12, co. 7; d. lgs. 175/14, art. 28

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 148/17 del 20.04.2017, Presidente: Pietro Campanile, Estensore: Patrizia Foiera.

Contratti di locazione immobiliare - *leasing* - imposta di registro - imposte ipocatasatali - applicazione retroattiva - espressa previsione - contrasto con l. 212/00 - è ammissibile - illegittimità costituzionale - manifestamente insussistente. Contratti di locazione immobiliare - *leasing* - imposta sostitutiva a imposta di registro e ipocatastali - applicazione retroattiva - deroga espressa all'art. 3 l. 212/00 - violazione della Costituzione - non sussiste - violazione dei diritti dell'uomo - CEDU - non sussiste.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva dovuta in luogo dei tributi ipocatastali e regolata dalla l. 220/10 (art. 1, co. 16) si applica ai contratti in corso al momento della sua entrata in vigore (e dunque con effetto retroattivo in deroga all'art. 3, l. 212/00) intendendo per tali sia quelli già registrati con aliquota di registro all'1% in ragione dell'entrata in vigore del decreto cd. "Visco - Bersani" d.l. 223/06, sia a quelli già in essere alla data di entrata in vigore del suddetto provvedimento, che già a sua volta aveva novellato con efficacia retroattiva l'imposizione indiretta sui suddetti contratti.

Tale doppia retroattività (che travolge sia il regime pregresso sia la disciplina ad esso già derogatoria con efficacia retroattiva) è in realtà solo apparentemente tale, posto che la novella del 2010 altro non fa che anticipare un prelievo comunque imposto (e ora dovuto mediante applicazione di tributo sostitutivo).

La deroga espressa all'art. 3 l. 212/00 permette la piena retroattività della norma tributaria senza che questo collida con alcun divieto di irretroattività costituzionalmente garantito o diritti fondamentali riconosciuti dalla convenzione europea per i diritti dell'Uomo e le libertà fondamentali (cd. CEDU).

L. 220/10, art. 1, co. 16; Cost. 3, 23, 53; d.l. 223/06, art. 35, co. 10 ter; l. 212/00, art. 3; d.P.R. 131/86, art. 40;

Corte cost. n. 170/13; Corte EDU n. 78/12.

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 169/17 del 05.06.2017, Presidente: Sergio Urizio, Estensore: Patrizia Foiera.

Equitalia - riscossione - intimazione di pagamento - impugnazione autonoma - è possibile - giurisdizione - pretesa di natura tributaria - è necessaria.

Cartella di pagamento - definitività - irretrattabilità della pretesa - consegue - prescrizione - estensione del termine da 5 a 10 anni - non consegue.

Interruzione della prescrizione - atto di intervento in esecuzione forzata - è idoneo.

L'intimazione di pagamento emessa da Equitalia spa a seguito di cartella di pagamento è atto autonomamente impugnabile presso la Commissione tributaria a condizione che abbia ad oggetto una pretesa tributaria e a prescindere dalla mancata previsione all'art. 19 d.lgs. 546/92.

La prescrizione del credito rappresentato in cartella resta pur sempre quinquennale (dalla notifica di quest'ultima) posto che, anche in assenza di impugnazione l'unico effetto giuridico che si realizza riguarda la irretrattabilità del credito e non anche la trasformazione del termine prescrizione breve (cinque anni) in quello ordinario (decennale): effetto

quest'ultimo che conseguirebbe al più con sentenza che confermasse la fondatezza della pretesa, e non con un provvedimento amministrativo divenuto definitivo.

È atto idoneo ad interrompere il decorso della prescrizione il ricorso per intervento nell'ambito di espropriazione forzata con il quale il creditore pretende di partecipare alla distribuzione della somma ricavata, e che come tale è equivalente a domanda proposta un giudizio (ex art. 2943 Cod. civ.). In tal caso la prescrizione si interrompe dal giorno del deposito in giudizio dell'istanza sino alla approvazione del progetto di distribuzione del ricavato della vendita (Cass. n. 26929/14).

D. lgs. 546/92, art. 3, art. 19; art. 100 c.p.c.; d. lgs. 46/99, art. 24, co. 5; l. 335/95, art. 3, co. 9 e 10; artt. 2953, 2943 Cod. civ.

Cassazione, n. 15168/10, n. 27385/08; n. 10672/09; n. 26929/14; Cass. SS. UU. n. 5287/10; 11087/10, n. 20931/11, n. 23397/16.

Commissione tributaria provinciale di Forlì, sez. 01, sentenza n. 170/17 del 05.06.2017, Presidente: Sergio Urizio, Estensore: Patrizia Foiera.

Cartella di pagamento - mancata opposizione nei termini - irretrattabilità della pretesa tributaria - consegua - estensione a dieci anni del termine prescrizione del credito - non consegua.

Cartella di pagamento - istanza di rateizzazione del versamento - accoglimento - equivalenza a riconoscimento di debito - non è tale - effetto interruttivo della prescrizione - non consegua.

La scadenza del termine per proporre opposizione alla cartella di pagamento notificata ha come effetto la "irretrattabilità" del credito, senza determinare anche conversione del termine di accertamento da breve (5 anni ex l. 335/95, art. 3, co. 9 e 10) a ordinario (decennale, ex art. 2953 Cod. civ.), possibilità quest'ultima che scaturisce solamente da un accertamento giudiziale della pretesa creditoria.

L'accoglimento dell'istanza di rateizzazione del debito da parte dell'Amministrazione finanziaria non equivale a riconoscimento del debito e neppure ha valenza di atto interruttivo della prescrizione (o rinuncia a far valere la stessa), come da consolidato orientamento di Cassazione (Cass. n. 23158/07).

D. lgs. 546/92, art. 19; d. lgs. 46/99, art. 24, co. 5; l. 335/95, art. 3, co. 9 e 10; Art. 2593 Cod. civ.; art. 100 c.p.c.

Cassazione n. 23397/16; n. 23158/07.

Commissione tributaria provinciale di Rimini

Commissione tributaria provinciale di Rimini, sez. 2, sentenza n. 232/2017 del 09.05.2017, Presidente: Maria Teresa Cameli, Estensore: Francesco Matranga.

Raddoppio dei termini – accertamento – Emendamento del d.lgs. n. 128/2015 – Vigente dal 2/9/2015 – Denuncia penale - Trasmissione entro la data di scadenza ordinaria del termine di prescrizione – Necessità

Raddoppio dei termini - disciplina transitoria - art. 2 comma 2 d.lgs. n. 128/2015 – Ulteriore modifica introdotta dall'art. 1 commi 130, 131 e 132 della l. n. 208/2015 – Eliminazione del principio del raddoppio del termine - Disciplina transitoria – Avviso di accertamento notificato in data 22 dicembre 2014

Denuncia penale - Inoltro effettivo non è necessario – Raddoppio del termine - Conseguenze.

Il computo del termine della prescrizione per la attività accertativa, con riferimento ad ipotesi in cui si configuri obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 per uno dei reati previsti e puniti dal d.lgs. n. 74/2000, deve essere diversificato come segue:

1) atti notificati prima del 2/9/2015 – si applica la clausola di salvaguardia prevista dall'art. 2 comma 2 del D. Lgs. 128/2015 e quindi opera il raddoppio del termine a prescindere al materiale e concreto inoltro della denuncia da parte dell'Ufficio nel termine ordinario;

2) atti notificati tra il 2 /9/2015 ed il 31/12/2015 - si applica il regime transitorio previsto dall'art. 1 comma 132 L. 208/2015 e quindi opera il raddoppio del termine solo a condizione che la denuncia sia stata inoltrata entro il termine ordinario di prescrizione;

3) atti notificati dall'1/1/2016 – non si applica più il raddoppio ed i termini sono quelli indicati all'art. 1 commi 130 e 131 L. 208/2015.

Pertanto è legittimo un avviso di accertamento IVA 2007, notificato in data 22/12/2014, a prescindere dalla verifica della concreta trasmissione della denuncia, ove si contestino comportamenti astrattamente idonei a costituire reato di frode fiscale.

D.l. n. 78/90, art. 12; d.lgs. 128/15, art. 2 comma 2; l. n. 208/15, art. 1 comma 132; l. n. 208/15, art. 1 commi 130 e 131

Cassazione, n. 17183/15; n. 5220/05; n. 13819/03; n. 20668/14; n. 9760/15; n. 8054/14; n. 19894/05; n. 8606/15.

Commissione tributaria provinciale di Rimini, sez. 02, sentenza n. 244/2017 del 26.05.2017, Presidente: Sandro Gianni, Estensore: Sandro Casoli.

IRES - IVA - IRAP - associazioni sportive dilettantistiche - art. 90, co. 8 l. 289/02 - somme corrisposte all'associazione - limite - € 200.000 - spese di pubblicità - sono tali - deducibilità - consegue - inerenza – presunzione legale – sussistenza – valutazione di economicità – irrilevanza presunzione assoluta - sussiste.

Ai sensi dell'art. 90 co. 8 l. 289/2002 esiste una vera e propria presunzione legale di inerenza delle spese di sponsorizzazione erogate ad associazioni sportive dilettantistiche nella concorrenza dei seguenti presupposti:

1. Limite annuo di € 200.000,00
2. Erogazione in favore di una associazione sportiva dilettantistica
3. La sponsorizzazione abbia ad oggetto i prodotti dello sponsor
4. Effettività della attività promozionale.

È irrilevante, verificati tali presupposti, ogni valutazione di economicità e/o di inerenza.

L. 289/02, art. 90, co. 8; d.P.R. 917/86, art. 108, co. 2.

Cassazione n. 8679/11

Indice analitico delle sentenze della CTR Emilia Romagna

A

Abuso; 57
(del diritto); 26; 36; 57; 59; 60; 73; 111; 112; 116; 117
(di diritti fondamentali); 59
Accertamento
(analitico - induttivo); 49; 172
(controllo formale); 95; 172
attività istruttoria; 61; 64; 65; 112
con adesione; 26; 66; 125; 130
sintetico; 10; 11; 24; 54; 81; 101; 112; 121
Accettazione; 108
della dichiarazione; 138
di eredità; 137
Accise; 71; 144
acquiescenza; 26; 130
affissione; 162
Agente della riscossione; 107
Agenzia
del territorio; 69; 132
delle Dogane; 145
delle Entrate; 44; 137; 154
Agevolazioni; 57
Agricoltura; 32; 33
proprietà contadina; 32; 141
Aiuti di stato; 170
Ammissibilità(in)
dei documenti prodotti; 165
del motivo; 133
del ricorso; 29
della prova atipica; 61
dell'appello; 79
delle dichiarazioni di terzi; 78; 148; 149
dell'impugnazione; 130
Ammortamento; 41
Antieconomicità; 75; 131; 150; 157
Autotutela; 70; 90; 91; 107; 109; 113

B

Buona fede; 11; 12; 31; 55; 83; 84; 102; 110; 115

C

Catasto
rendita; 81
tariffe d'estimo; 11
Certeza del diritto; 41
diritto UE; 111
Cessione
di area edificabile; 58; 59
di azienda; 51; 58; 86
di quote; 36; 57; 129
Competenza

del giudice tributario; 62
Comunicazione; 29; 51; 52; 88; 102; 111; 155; 159; 166; 167
Concorso
di persone; 25; 26; 120
Condanna
alle spese; 107; 113
diritto penale; 24
Condono; 118; 119
Consorzio (di bonifica); 27; 82; 83; 136; 144; 145; 176
Consulenza (tecnica); 64
Contabilità; 52; 75; 83; 104; 105; 121; 148; 171
Contraddittorio
(diritto al); 9; 35; 42; 48; 49; 55; 100; 115; 142; 162; 163; 166; 172
Contributo unificato; 70; 92; 94; 113; 114; 153
cooperative; 129
Cooperative; 169
Cosa giudicata. *Vedi* Giudicato
Credito d'imposta; 18; 35; 95

D

Decreto; 14; 15; 96; 108; 139; 151; 152; 153
Deposito
contratto di; 31; 96
del ricorso; 20; 38
Detrazione; 12; 14; 15; 23; 34; 39; 42; 43; 56; 57; 63; 68; 75; 83; 84; 97; 116; 117; 161; 172; 173; 174; 176
Dichiarazione; 13; 16; 29; 30; 31; 34; 35; 36; 40; 45; 46; 49; 53; 63; 64; 65; 79; 83; 87; 95; 108; 125; 128; 131; 138; 144; 145; 149; 161; 172; 173; 174; 176
emendabilità; 13; 40
Diritti
del contribuente; 82; 95; 115
doganali; 73
royalties; 73; 74
Diritto UE; 105; 119; 162
Disapplicazione; 48; 56; 88; 95; 109; 119; 126; 143; 144; 147
norma antielusiva; 48; 95
Dispositivo (principio); 100; 113; 172
Dogana
dazi; 73; 86; 93; 111; 138
Domanda; 16; 70; 99; 103; 146
Domicilio; 43; 102; 162

E

Elusione fiscale; 60; 160
Esecuzione forzata; 107
Evasione fiscale; 93; 110; 120; 164

F

Fallimento; 74
Fatturazione; 52; 72; 110
Fondo patrimoniale; 107
Frode
carosello; 23; 69; 96; 97

G

Giudicato; 24; 77; 91; 119; 134; 154
Giudizio di ottemperanza; 139
Giurisdizione; 56

I

ICI (imposta comunale sugli immobili); 10; 17; 18; 21; 22; 30; 31; 32; 38; 39; 47; 71; 87; 97; 98; 99; 103; 130

Illiceità; 33

Imposta comunale sulla pubblicità; 19; 127

Imposta sostitutiva; 94; 132

Imposte ipotecarie; 142

Imprenditore; 44

agricolo; 10; 11; 120; 136

Impugnazioni; 78

inesistenza

delloprazione; 151

Inesistenza

dell'atto; 15

dell'operazione; 155

interesse

storico; 40; 175

Interesse

pubblico; 47

Interessi; 62; 68; 118; 119; 138; 144; 145; 150; 170

Interpello; 73; 95; 143

Interposizione; 97; 110

Interpretazione; 43; 59; 70; 80; 126; 160; 171

Interruzione; 105; 153

Intervento (edilizio); 12; 14; 15; 39; 81; 82; 162

Inversione contabile (reverse charge); 135; 136; 149; 161

Ipoteca; 68; 159; 160

IRAP; 15; 16; 20; 21; 26; 27; 28; 29; 33; 37; 40; 44; 46; 48; 53; 59; 64; 65; 72; 76; 77; 78; 79; 83; 84; 90; 95; 100; 101; 103; 122; 126; 128; 144; 157; 158; 167; 168; 169; 170; 172; 177; 178

IRES

Cost sharing; 52

participation exemption; 57

sopravvenienza; 11; 67

IRPEF; 9; 10; 11; 12; 13; 14; 17; 23; 24; 25; 29; 30; 34; 39; 40; 41; 42; 45; 47; 48; 49; 52; 54; 56; 58; 63; 65; 68; 80; 81; 83; 84; 85; 86; 88; 100; 101; 103; 104; 112; 125; 130; 168; 171; 172; 178

residenza fiscale; 168

Ispezioni; 46

Istanza; 15; 16; 26; 41; 46; 48; 49; 73; 90; 95; 96; 109; 127

IVA; 16; 18; 23; 26; 27; 30; 34; 37; 43; 44; 52; 56; 57; 60; 64; 65; 69; 72; 73; 75; 77; 78; 79; 83; 84; 88; 89; 90; 96; 97; 99; 100; 101; 102; 106; 108; 110; 116; 117; 120; 121; 124; 126; 129; 131; 133; 134; 135; 136; 138; 149; 151; 152; 155; 161; 163; 169; 172; 173; 176

L

Liquidazione; 13; 16; 29; 30; 32; 51; 52; 67; 69; 71; 74; 77; 95; 109; 114; 137; 173

Lite temeraria; 70; 113

Litisconsorzio; 35; 66; 142

M

Memoria; 114

Motivazione

per relationem; 22; 45; 69; 104; 132

N

Nomina; 15; 131

Notificazione; 14; 20; 42; 61; 87; 101; 162

Nullità; 9; 22; 47; 62; 64; 66; 67; 69; 74; 90; 92; 101; 104; 109; 115; 137; 156

O

OCSE; 168

Opposizione; 9; 62; 92

Ordinanza; 31; 32; 49

P

Pagamento

cartella di; 14; 34; 53; 61; 137

intimazione di; 51

Parti; 29; 38; 42; 49; 57; 72; 76; 82; 89; 94; 99; 100; 108; 124; 130; 133; 140; 142; 145; 146; 149; 150; 151; 154; 160; 165; 172

Partita IVA; 102

Penale (pronuncia); 23; 24; 26; 30; 69; 70; 89; 90; 111; 112; 120; 126; 133; 135; 154; 177

Plusvalenza; 59; 68; 125

Porto (Capitaneria di); 123

Poteri

del licenziante; 73

di controllo; 95; 137

Pregiudizialità (rapporto di); 103

Presunzione; 9; 10; 27; 31; 44; 54; 58; 63; 64; 65; 73; 80; 81; 93; 102; 117; 118; 121; 123; 124; 130; 135; 136; 138; 143; 144; 156; 157; 158; 164; 176; 178

praesumptio de praesumpto; 155

ristretta base sociale; 9; 58; 122; 123; 178

Prima casa; 11; 68; 94; 132; 153

Principio

di ragionevolezza; 105; 126; 158

favor rei; 93; 161

Processo tributario; 61; 107; 114; 143; 154

Processo verbale; 55; 115

Procura della Repubblica; 159

Prova

lista Pessina; 61

onere della; 11; 15; 20; 21; 22; 23; 27; 30; 31; 32; 45; 47; 48; 54; 58; 59; 73; 75; 77; 83; 87; 99; 100; 110; 111; 121; 122; 124; 144; 155; 169; 173; 174; 175; 176; 177

Pubblicità (e sponsorizzazione); 37; 80; 116; 126; 155; 157; 169

Q

Querela; 19; 124

R

Rappresentanza; 38; 44; 45; 79; 80

Redditometro; 24; 66; 101; 121; 123; 124; 127

Registro (delle imprese); 64; 65

Registro (imposta di); 11; 13; 32; 36; 38; 51; 52; 65; 67; 74; 76; 85; 91; 108; 109; 114; 124; 129; 131; 134; 141; 145; 148; 149; 151; 152; 153; 159; 160; 163; 165; 173

Revocazione; 49; 50; 78; 91; 133; 145

Rimborso; 15; 16; 20; 21; 28; 29; 36; 41; 43; 45; 46; 56; 95; 96; 103; 105; 108; 118; 127; 131; 139; 158; 162

Rimessione (in primo grado); 142

Rinuncia; 79; 107; 108; 146

Rinvio; 22; 42; 104; 132; 142; 156

Riscossione; 17; 20; 53; 61; 74; 76; 92; 93; 108; 150

Ritenuta alla fonte; 81

Riunione (dei procedimenti); 67

Ruolo; 17; 30; 35; 53; 92; 113

S

Sanzioni; 25; 26; 38; 49; 62; 74; 86; 90; 93; 126; 130; 133; 144; 145; 161; 163; 164

Scrittura privata; 86; 130; 131

Separazione dei coniugi; 42; 43; 115; 130

Silenzio (-rifiuto); 95; 96; 109; 110

Soccombenza; 94; 107; 113; 114

Sospensione (dei termini); 49; 50; 99; 131

Spese (compensazione delle); 94
Studi di settore; 54; 103; 135; 141; 148; 164
Successione (imposta di); 137
Surroga; 76

T

Titolo esecutivo; 92
Transfer pricing; 52; 174

U

Udienza; 35; 70; 143
Usufrutto; 42; 43

V

Valore normale; 141; 174
Versamento
in acconto; 145
omesso; 18

CONTRIBUTI DOTTRINALI

Note minime in tema di cessione di fabbricati collabenti

di Marco Greggi, Università di Ferrara¹

1. I termini (e i numeri) del problema

Il regime fiscale della cessione di fabbricati collabenti è stato ripetutamente affrontato dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna² nel corso del 2017, con conclusioni che hanno risentito delle circostanze portate all'attenzione dei collegi giudicanti, e delle strategie accertative dell'Ufficio.

Ad un rapido censimento delle sentenze che hanno dibattuto il tema, risultano non meno di undici arresti, nei quali la questione è stata sciolta in via principale o incidentale. In sette di questi il problema ha costituito il più importante *thema decidendum*.

Infine, otto sono i collegi che si sono espressi in un arco temporale dei depositi che va dal gennaio al settembre 2017 senza però che le decisioni di una sezione influissero su quelle di un'altra sia nel senso di un allineamento alle tesi dominante (la quale, va detto, fatica ad affermarsi) sia come necessità di praticare un garbato *distinguishing*, per dirla all'anglosassone³.

Le ragioni della contesa, al contempo straordinariamente lineari ma evidentemente complesse, dipendono dalle circostanze del caso concreto e dal comportamento mantenuto dal contribuente prima del contenzioso.

È infatti noto che la plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno edificabile da parte di un soggetto che non svolga attività d'impresa è imponibile alla stregua di reddito diverso nell'ambito del d.P.R. 917/86 a prescindere dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dell'area e quello della sua cessione⁴.

Lo stesso non può dirsi invece per la cessione di un'unità immobiliare, che ha invece nella sistematica delle imposte dirette un trattamento distinto, tanto che sovente la plusvalenza sfugge a tassazione⁵.

La semplicità delle previsioni normative viene del tutto meno quando, nella pratica, si assiste alla cessione congiunta di un immobile e di un terreno ad esso pertinente, portando così l'interprete ad interrogarsi su quale delle due discipline debba trovare applicazione, o se debbano essere applicate congiuntamente, ciascuna per l'immobile di riferimento.

La giurisprudenza di merito emiliana esclude quest'ultima soluzione (se non forse in un

1 Il presente contributo riflette la posizione personale dell'autore e non è da intendersi come necessariamente rappresentante l'Ufficio del massimario della Commissione tributaria regionale. Lo studio è stato svolto su un campione rappresentativo ma non necessariamente esaustivo di sentenze. Per chiarimenti sulla metodologia seguita l'autore può essere contattato a marco.greggi@unife.it.

2 Salvo diversa indicazione, tutte le sentenze richiamate in testo o in nota nel presente scritto sono da intendersi come emesse dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

3 Nei sistemi di *Common law* la figura del *distinguishing* nelle motivazioni di un giudice è lo strumento giuridico che permette di distaccarsi dal precedente (altrimenti vincolante) e quindi al principio dello *stare decisis*.

4 Art. 67, co. 1, d.P.R. 917/86.

5 Art. 67, co. 1, lett. b e art. 68 d.P.R. 917/86. La distinzione fra le diverse ipotesi è chiarita infra alla sentenza riportata al paragrafo 2.1.

unico caso⁶) oscillando invece fra le altre due.

In taluni casi si mostra ossequiosa del dato formale rappresentato dalle parti, nella misura in cui esso riconosce la naturale accessorietà del terreno all'immobile (in ragione delle funzioni svolte dall'uno rispetto all'altro) e dunque estende il regime di detassazione della plusvalenza realizzata all'intero valore del complesso ceduto (fabbricato e terreno). In altri casi, per converso, la Commissione opera in senso inverso, ritenendo che la prevalenza sia da riconoscere al terreno.

Si tratta, più precisamente, delle ipotesi in cui ad essere venduto con il terreno sia un immobile "collabente", intendendo per tale un fabbricato fatiscente, di prossima demolizione, inidoneo all'uso abitativo o addirittura per il quale il contribuente all'atto dell'acquisto abbia già iniziato la procedura amministrativa di demolizione e successiva ricostruzione.

In queste ipotesi, secondo l'Agenzia, è più corretto sostenere che ad essere venduto non sia un immobile (con annesso terreno) ma il semplice terreno: tale posizione viene mantenuta dai diversi uffici locali argomentando sulla base dell'art. 20 del d.P.R. 131/86 (naturalmente, *ratione temporis*, nella formulazione precedente a quella recata dall'ultima legge di bilancio⁷). Le conseguenze sono evidenti, nella misura in cui in questo modo si recupera a tassazione una plusvalenza asseritamente persa. Un analogo contenzioso, seppure quantitativamente più circoscritto rispetto a quello riguardante l'imposta di registro e per così dire "a esaurimento", tocca invece l'ICI che dovrebbe trovare applicazione ai suddetti fabbricati.

2. La giurisprudenza favorevole alle tesi del contribuente (la collabenza dell'immobile non fa venire meno il rapporto di pertinenzialità fra questo e il terreno ad esso adiacente).

Il tentativo di individuare filoni giurisprudenziali all'interno di questo tema è un esercizio pericoloso e fuorviante. Pericoloso perché rischia di semplificare oltremisura un tema che, come si è accennato al paragrafo 1, tocca diverse imposte e diversi istituti rivisitati alla fine del 2017. Fuorviante perché ogni caso, e in particolare quelli riguardanti apprezzamenti di fatto sullo stato dell'immobile o dei suoi rapporti con il terreno circostante, dipendono così tanto dalla situazione del caso concreto da essere difficilmente ripetibili.

Nel ricco panorama giurisprudenziale della Commissione, le Sezioni 1, 2 e 4 sono quelle che maggiormente risultano essere allineate alle tesi del contribuente o, per meglio dire, conservano la rilevanza fiscale del rapporto di accessorietà fra immobile (collabente) e terreno ad esso pertinente.

2.1 La prima sezione

La prima sezione ha affrontato il tema con la sentenza n. 2431 del 22 agosto 2017, nella quale ha trattato gli immobili collabenti come "trasparenti".

Secondo la regionale, che si allinea alle posizioni di Cassazione (Cass. n. 5166 del 01.03.2016), infatti, un immobile collabente è "trasparente", cioè *tam quam non esset* ai fini del calcolo della plusvalenza.

La sentenza in esame, tuttavia, si segnala nel filone favorevole al contribuente poiché nell'impostazione seguita spetta all'Ufficio fornire la prova della "trasparenza effettiva"

⁶ Si veda *infra* il paragrafo 3.2.

⁷ Art. 1, co. 87, l. 205/17.

del manufatto.

Tale prova, gravosa, deve essere fornita dall'Agenzia che deve convincere il giudicante che l'immobile *de quo* debba necessariamente ed inevitabilmente essere demolito per la realizzazione dello strumento urbanistico, e che non sia oggettivamente possibile il suo recupero, a nessun titolo, anche mediante una ristrutturazione cd. "pesante" (sul punto però sembra confliggente, *ictu oculi*, la sentenza n. 47 del 03.01.2017 sul concetto di "rudere").

2.2 La seconda Sezione

La seconda sezione segue la prima con la sentenza n. 1172 del 29 marzo 2017, valorizzando aspetti che il primo collegio non aveva trattato nel caso portato alla sua attenzione.

Anche in questo contesto la Commissione tutela la posizione del contribuente evidenziando come nonostante la collabenza del fabbricato (risalente agli anni 30 del secolo scorso), questo non possa essere considerato affatto "trasparente" e, sulla scorta di un recente orientamento di Cassazione (n. 7853 del 20.04.2016) sostiene che la volontà dei contraenti rappresentata in contratto (vale a dire quella di vendere un fabbricato con annesso terreno) non possa essere obliterata, se non provando che già prima della stipula del contratto vi fosse un accordo fra le parti orientato alla demolizione del manufatto. Resta confermato che la qualificazione del negozio non possa essere cambiata altrimenti sulla base di "presunzioni derivanti da elementi interni soggettivi alla sfera delle parti contraenti".

Si tratta a ben vedere, di una applicazione corretta e rigorosa dei principi della contrattualistica civile, per i quali i motivi delle parti sono irrilevanti ai fini della validità del negozi, fatte salve le ipotesi previste dalla legge (come ad esempio l'illiceità: art. 1345 Cod. civ.).

2.3 La quarta Sezione

La quarta sezione è stata investita della questione in almeno due giudizi (n. 337 del 24.01.2017 e n. 2014 del 26.06.2017): parzialmente diversa la composizione del collegio, diverso il relatore (rispettivamente Parisi e Andreoli), identica la conclusione.

Nel primo dei due casi la Commissione radica la sua conclusione su un robusto orientamento di Cassazione (Cassazione n. 8697 del 15.04.2011) e un'interpretazione, per così dire teleologica, della disciplina dell'attuale art. 67 del d.P.R. 917/86.

Secondo il collegio è evidente la finalità del legislatore di tassare la plusvalenza solo nei casi in cui il terreno ceduto non sia stato impiegato dal proprietario in un'attività produttiva (e dunque sia compravenduto nell'ambito di un'attività *lato sensu* speculativa). Per converso, la presenza di un fabbricato sullo stesso, ancorché ormai collabente, dimostra l'effettivo impiego del terreno in un'attività economicamente rilevante: tale comunque da accedere al regime fiscale di detassazione (che finirebbe forse così per avere valenza premiale nei confronti del cedente: in questo senso richiama Cassazione n. 15629 del 09.07.2014).

Ancora più *tranchant* la conclusione nel secondo dei due arresi della sezione, laddove la mera presenza fisica dell'immobile collabente è ritenuta tale da far venire meno la possibilità per l'ufficio di riqualificare la vendita in esame in quella di un terreno (insomma, l'immobile collabente non sarebbe mai "trasparente", per dirla con il lessico della prima sezione: confortano le conclusioni della sezione le pronunce di Cassazione n. 4150 del 09.07.2014; n. 15629, 15630 e 15631 del 09.07.2014; n. 20160, 20161, 20162 e 20163

del 24.09.2014; n. 9946 del 15.05.2015 che riguarda tuttavia l’IVA ma che dal punto di vista dell’applicazione di principio può essere affiancata a quelle qui in esame).

3. La giurisprudenza favorevole alla tesi dell’Agenzia delle Entrate (la prevalenza della sostanza sulla forma e la ricostruzione dell’autentica volontà delle parti)

Le sezioni 5, 9 e 13 sono quelle che si sono mostrate più attente alle tesi dell’Amministrazione finanziaria, volte a riqualificare la cessione dell’immobile collabente e del relativo terreno in una cessione del solo terreno, e dunque a far emergere una plusvalenza imponibile.

Quella che sembra essere una distanza sensibile rispetto al filone giurisprudenziale sopra sintetizzato al paragrafo 2 si spiega con la capacità dell’Ufficio qui di superare l’onere della prova individuato dai giudici d’appello, sostenendo così che il fabbricato collabente sia in realtà “trasparente”.

3.1 La quinta sezione

La sezione affronta il tema con la sentenza n. 1707 del 29.05.2017 avendo cura di esplicitare da subito che esso non può essere affrontato sulla base dell’art. 20 d.P.R. 131/86, ma solo alla luce del comportamento tenuto dalle parti in sede di trattativa e soprattutto di stipula del preliminare di vendita (art. 1362 Cod. civ.).

Infatti era chiaro sin dalla conclusione del preliminare che l’acquirente si sarebbe impegnato alla demolizione del manufatto e alla ricostruzione di un immobile nuovo una volta acquistata la proprietà del terreno. In questo senso, non tanto la ricostruzione della volontà delle parti quanto piuttosto l’interpretazione del contratto sulla base del comportamento tenuto da queste ha permesso al collegio di fare prevalere la sostanza effettiva su quella apparente. Insomma lo strumento ermeneutico evidenziato ha permesso alla Commissione di sostenere che le parti, in realtà, non volevano vendere il manufatto con annesso il terreno, ma solo il terreno. È così l’oggetto del contratto che viene ricostruito in sede civilistica, e di conseguenza anche in quella tributaria.

3.2 La nona sezione

La ricerca di elementi extratestuali per ricostruire l’oggetto del contratto di compravendita è seguito anche dalla nona sezione nella sentenza (n. 2506 del 18.09.2017) che affronta il tema delle cessioni degli immobili collabenti aderendo alle conclusioni dell’Agenzia. La sezione in questo senso è particolarmente attenta a mediare l’applicazione dell’art. 20 del d.P.R. 131/86 (di cui peraltro magistralmente ricostruisce in chiave storica e comparata l’evoluzione) con quella ricerca di elementi extratestuali e, appunto, comportamentali che già erano stati messi in luce dal quinto Collegio nella sentenza commentata al paragrafo 3.1 (strada questa che muove dall’art. 1362 Cod. civ. come evidenzia Cass. n. 10743 del 08.05.2013 e n. 14432 del 15.07.2016).

Questo percorso è seguito nel quadro di una controversia particolarmente complessa poiché lo status di collabenza dell’immobile è radicalmente messo in discussione in ragione delle circostanze oggettive (esso infatti risultava abitato dal cedente sino a poco prima della cessione, ed era in condizioni tutto sommato accettabili).

I giudici qui mantengono in realtà una posizione mediana fra le tesi della parti ritenendo opportuno disaggregare il valore del terreno da quello dell’immobile, e tassare la

plusvalenza ragionevolmente ascrivibile a quello soltanto.

Si tratta dell'unico caso rinvenuto in cui la Commissione tributaria regionale non scioglie il criterio di prevalenza del manufatto sul terreno (o viceversa), ma preferisce scindere il negozio nelle sue due componenti oggettive e trattarle separatamente. Può aver avuto gioco in questa originale scelta il fatto che da un lato l'immobile non fosse collabente, ma che dall'altro lato il contribuente avesse comunque avviato le pratiche per la sua demolizione prima della stipula del definitivo.

3.3 La tredicesima sezione

La tredicesima sezione affronta il tema con una sentenza (la n. 1758 del 05.06.2017) che, pur nella brevità dell'impianto motivazionale, permette di ricostruire le ragioni delle conclusioni, che confermano quelle dei giudici di prime cure.

Anche in questo contesto il soggetto acquirente aveva avviato il procedimento amministrativo orientato ad ottenere il permesso di costruire, o comunque aveva svolto attività propedeutica in questo senso. Con queste premesse è stato possibile per la Commissione ricostruire in modo alternativo l'effettiva volontà delle parti come orientata a vendere un terreno e non un immobile con annesso terreno.

Insomma anche la tredicesima sezione conclude nel senso prospettato dall'Agenzia non tanto applicando una norma tributaria, quanto riqualificando il contratto già in sede civilistica, attraverso uno strumento ermeneutico conosciuto dal Codice civile.

4. Considerazioni prospettiche per il contenzioso 2018.

Le verifiche sugli atti di cessione aventi ad oggetto atti di cessione di fabbricati collabenti sono state indubbiamente utili per l'Ufficio, con uno *score* di vittoria che si avvicina al 50% pur nel limitato e parziale campione qui considerato. Il fatto poi che, nelle ipotesi di soccombenza, la compensazione delle spese arrivi anch'essa al 50% (al 66% si è registrata compensazione nel caso di vittoria dell'Ufficio, totale o parziale) rende il contenzioso sicuramente interessante per l'Agenzia, se non altro da un punto di vista economico-statistico.

Dal punto di vista giuridico, per converso, si impone maggiore prudenza.

Le più recenti modifiche dell'art. 20 dell'imposta di registro sono nel senso di svalutare elementi extratestuali a favore un una riconquistata centralità del contratto in sé e per sé considerato: per quanto riferite solo al tributo indiretto, è probabile immaginare una virtuosa contaminazione anche al fine dell'applicazione di altre imposte.

Se è vero che l'interpretazione negoziale può seguire anche il sentiero del comportamento delle parti precedente alla stipula del negozio e valorizzare il loro atteggiamento (l'art. 1362 del Codice lo permette), è pur sempre vero che si dovrebbe trattare di possibilità recessive rispetto a quella che muove dal tenore letterale del negozio (certo non esclusivo, ma comunque importante).

Infine, la ricostruzione della *vera* volontà delle parti è un esercizio sempre incerto, soprattutto se a praticarlo è un ente terzo rispetto a queste due, come di fatto l'Ufficio è. In particolare, una doverosa attenzione dovrebbe essere dedicata (come lo è stato nel corso del 2017) alla possibilità di far riverberare su una delle parti l'effetto di atti o procedimenti radicati dall'altra, dei quali quella potrebbe non essere a conoscenza⁸.

⁸ Per ulteriori approfondimenti sul tema: Greggi M., *Aliud pro Alio. Cessione di fabbricato fatiscante (o cessione di area edificabile ?) e tassazione delle plusvalenze emergenti*, in Riv. fin., 2014, p. 14 reperibile su <https://ferrara.academia.edu/MarcoGreggi>.

Inutilizzabilità in giudizio degli atti richiesti dal questionario e non prodotti (o prodotti in ritardo)

di Cesare Lamberti, Presidente della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna

1. I termini del problema

Con una recentissima sentenza¹ la Sezione tributaria della Corte di cassazione conferma che l'omessa o la ritardata produzione dei documenti in risposta al questionario inviato al contribuente ex art. 32, d.P.R. n. 600/1973, determina l'inutilizzabilità degli stessi nella successiva fase del giudizio, a condizione che nel questionario sia evidenziata la richiesta di documenti e l'inutilizzabilità in sede contenziosa allorché non tempestivamente esibiti all'ufficio finanziario..

L'inutilizzabilità in sede contenziosa sancita dall'art 32 d.P.R. n. 600/1973 opera se l'invito all'esibizione sia specifico e puntuale e al contribuente sia dato contestualmente avviso sulle conseguenze dell'inottemperanza² e si giustifica per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il fisco, in deroga ai principi di cui agli art. 24 e 53 cost.³

Sulla stessa scia, la prima Sezione della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna ha affermato che è preclusa la produzione in sede processuale di documentazione che non sia stata tempestivamente esibita all'Amministrazione finanziaria in sede di contraddittorio procedimentale⁴.

La preclusione processuale dell'allegazione e produzione in giudizio della documentazione che non sia stata tempestivamente prodotta o non esibita in sede amministrativa da parte del contribuente è costante nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Cassazione, che ne afferma la prevalenza rispetto alla facoltà delle parti di produrre nuovi documenti di cui all'art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 e ne ritiene impossibile la deroga anche in mancanza dalla relativa eccezione da parte dell'Ufficio in sede di udienza di discussione della causa, atteso il carattere perentorio dell'art. 32, d.P.R. n. 600/1973⁵.

La produzione in primo grado dei documenti non esibiti in sede amministrativa è ammessa solo se, in sede di introduzione del giudizio, il contribuente, unitamente ai dati,

1 Cass., sez. VI, 19 febbraio 2018, n.4001 (ord.); Dir.& Giust., fasc.34, 2018, 12.

2 Nella fattispecie all'esame dei giudici di legittimità il questionario riportava i predetti avvisi al contribuente sicché la Commissione regionale avrebbe dovuto ritenere inutilizzabile la documentazione esibita (un contratto di finanziamento prodotto solo durante la fase di adesione dopo la notifica dell'accertamento) e confermare per omessa risposta al questionario l'accertamento induttivo da parte dell'ufficio finanziario per mancanza di prova dei presupposti dei componenti negativi di reddito.

3 Secondo la decisione in esame, la mancanza o il rifiuto all'esibizione non determina violazione del principio della libera valutazione delle prove di cui all'art. 116 c.p.c. che è idonea ad integrare il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 4, solo quando il giudice di merito disattenda tale principio in assenza di una deroga normativamente prevista, ovvero, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime.

4 Comm. Trib. reg. per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 3119/2017 del 30 ottobre 2017.

5 Cass. sez. trib. 9 novembre 2016, n. 22745 Giust. Civ. Mass. 2016; Cass. sez. trib. 14 maggio 2014, 10489, Giust. Civ. Mass. 2014.

notizie, i documenti, i libri e i registri non trasmessi in risposta all'invito dell'ufficio, il contribuente deposita in allegato all'atto introduttivo, la dichiarazione di non aver potuto adempiere alle richieste dell'amministrazione per causa a lui non imputabile⁶.

2. Le posizioni della dottrina e della giurisprudenza sull'inutilizzabilità dei documenti non (o tardivamente) esibiti.

L'assoluzione del giudice dall'esaminare i documenti richiesti dall'Ufficio in sede di contraddittorio ma non prodotti dal contribuente se non al momento del ricorso alla Commissione tributaria è criticata sotto l'aspetto della violazione del principio di ragionevolezza implicando prerogative dell'Amministrazione e disparità di trattamento manifestamente contrarie al divieto della c.d. "discriminazione a rovescio" in danno dei cittadini e delle imprese di uno stato membro dell'Unione europea⁷. Secondo altra prospettazione, il divieto di considerare i documenti esibiti nel giudizio sebbene richiesti e non prodotti nel contraddittorio con l'Ufficio, non contraddice il pieno esercizio del diritto di difesa stante l'inosservanza del dovere di lealtà nei confronti dell'Agenzia cui il contribuente è tenuto nel contraddittorio amministrativo ancora prima di quello processuale. L'inutilizzazione nel processo dei documenti non prodotti in sede amministrativa costituisce perciò la sanzione per la violazione del principio di buona fede⁸.

In assenza della collaborazione del contribuente all'istruttoria amministrativa, il potere degli uffici di ricostruire induttivamente il reddito del contribuente e dell'impresa, non solo a seguito dell'omessa risposta alle richieste istruttorie di cui al richiamato art. 32, nn. 3) e 4), ma anche a seguito dell'omessa risposta alle richieste istruttorie che solo gli uffici Iva possono avanzare in forza dell'art. 51, nn. 3) e 4) per accertare nell'*an* e nel *quantum* l'imposta dovuta, non trova pertanto alcun limite⁹.

La preclusione a prendere in considerazione a favore del contribuente le notizie e i dati non adottati e i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta all'invito e nonché i documenti e le notizie di carattere specifico oggetto dei questionari inviati agli interessati discende perciò dal loro carattere di prova contraria alle presunzioni dell'ufficio in sede di accertamento induttivo ai sensi dell'art 39 del d.P.R. n. 600/1973 dell'art. 55, d.P.R. n. 633/1972 che rappresentano a loro volta la prova diretta dalla quale trae origine la presunzione nel contraddittorio amministrativo istaurato in conformità all'art 32 del d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 52, d.P.R. n. 633/1972.

Sullo sfavore che la legge connette all'atteggiamento dell'interessato consegue l'onere dell'ufficio di informare il contribuente, contestualmente alla richiesta, delle cause di

6 Cass. sez. trib., 23 marzo 2016, n. 5734, *Iltributario.it* 2016. La dichiarazione del contribuente di non aver potuto rispondere al questionario su invito dell'Ufficio per causa a lui non imputabile - che egli, ai sensi dell'art. 32, comma 5, d.P.R. n. 600/1973, può formulare al fine di impedire la produzione degli effetti previsti dal comma quarto (impossibilità che le notizie non fornite siano prese in considerazione a suo favore) - deve essere fatta in modo chiaro ed esplicito nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, non richiedendosi la prova contestuale della non imputabilità della causa dell'inadempimento

7 Leda Rita Corrado, *Accertamento: il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio per tutti i tributi*, *Il tributario.it*, fasc., 31 marzo 2017.

8 Antonio Terlizzi, *Preclusione probatoria: occorre equiparare la "riserva" di produrre i documenti al rifiuto di esibizione*, *Diritto e Giustizia online*, 2012, 416.

9 Giuseppe Maria Cipolla, *L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile* negli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972, *Riv. dir. trib.*, 2000, 6, 0615.

inutilizzabilità previste dal terzo (rectius quarto) comma¹⁰ e della loro inoperatività se l'inadempimento alle richieste sia da ascrivere a causa a lui non imputabile¹¹.

Nella giurisprudenza della Cassazione rimane ancora incerto se il giudice di primo grado possa rilevare d'ufficio l'inutilizzabilità dei documenti la cui esibizione sia omessa o tardiva nonostante la formale richiesta nel questionario e l'avviso del divieto di inutilizzo in sede contenziosa oppure se l'amministrazione sia tenuta formalmente ad eccepire, nel corso del giudizio di primo grado, l'omesso o l'intempestivo deposito dei documenti e oltre che produrre la documentazione dalla quale si evinca il rispetto degli oneri di avviso¹².

È, invece, definitivamente acquisito, nell'opinione della Corte, che il questionario che l'Agenzia delle entrate invia, in sede di accertamento fiscale, per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - giusta i canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni onde evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario.

In sede processuale, l'inutilizzabilità dei documenti e delle scritture contabili prodotti dal contribuente sul rilievo, che si tratta di libri, registri, scritture e documenti di cui sia stata rifiutata o ritardata l'esibizione, è perciò assoluta e inderogabile e implica, se non affermata dalla Commissione regionale, la cassazione della sentenza e la rimessione della causa ad altra sezione del giudice *a quo*¹³.

Nella giurisprudenza della Commissioni di merito l'ammissibilità sul piano probatorio dei documenti non prodotti in sede di risposta al questionario è sostenuta sotto molteplici aspetti. Perché funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico a una corretta formazione procedimentale della richiesta e dei relativi mezzi di realizzazione¹⁴. In quanto, alla mancata risposta al questionario non può considerarsi preclusiva in assoluto della possibilità per il contribuente di produrre la documentazione a propria difesa nelle successive fasi, anche contenziose. Perché la facoltà di allegazione, infatti, deve ritenersi decaduta solo se sia stata fatta richiesta, e sia stata rifiutata, l'esibizione di scritture obbligatorie¹⁵.

È però parimenti sostenuta la preclusione al contribuente che, in fase di accertamento ometta di rispondere al questionario, di allegare tali documenti in sede processuale, per violazione dei precetti di solidarietà e buona fede sanciti dal legislatore al fine evitare il contenzioso¹⁶ senza la possibilità di produrre gli stessi documenti nel corso del giudizio tributario di appello e salva la prova dell'impossibilità in precedenza dell'esibizione per causa non imputabile alla parte¹⁷.

10 Con la successiva legge n. 311 del 2004, Finanziaria è stato aggiunto un terzo comma all'art. 32, d.P.R. n. 600/73 modificando l'ordine dei successivi.

11 Commi aggiunti dall'art. 25, comma 1, l. n. 28/1999 che ha modificato in analogo senso anche l'art. 51 d.P.R. n. 633/1972.

12 Cass. sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4605, Foro it. 2009, 6, I, 1855.

13 Cass. sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2894, Giust. Civ. Mass. 2013.

14 Comm. trib. reg. per la Liguria sez. III, 28 aprile 2015, n. 519, *Iltributario.it* 19 luglio 2016.

15 Comm. trib. reg. per la Lombardia sez. XXVII, 17 giugno 2013, n. 74, *Massimario delle commissioni tributarie della Lombardia 2014*, 1, 287. Comm. trib. reg. Milano sez. XLV, 2 luglio 2012, n. 86, *Massimario delle commissioni tributarie della Lombardia 2014*, 1, 41.

16 Comm. trib. reg. per il Lazio sez. V, 30 maggio 2017, n. 3144, Red. Giuffrè 2017.

17 Comm. trib. reg. per l'Emilia-Romagna sez. IX, 21 marzo 2016, n. 734.

3. L'allineamento delle Commissioni tributarie dell'Emilia Romagna.

Nei casi previsti dall'art. 32, d.P.R. n. 600/1973, l'onere dell'amministrazione di provare la sua pretesa è soddisfatto per volontà di legge attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti bancari o acquisiti tramite l'invio di questionari. Resta a carico del contribuente l'onere di provare specificamente e analiticamente il contrario o porre l'amministrazione in grado di conoscere gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento rispondendo agli inviti a produrre documentazione o agli specifici questionari¹⁸.

Anche di recente è stato chiarito che, alla luce della condivisa giurisprudenza di legittimità, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti¹⁹ oppure con l'invio a cura di quest'ultimo dei dati e delle notizie richieste direttamente o in risposta al questionario. Si determina nel primo caso un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e nel secondo un vero e proprio onere di collaborazione il cui inadempimento è sanzionato con l'impossibilità di fornire prova contraria all'accertamento induttivo effettuato dall'amministrazione.

La normativa quindi non consente affatto al contribuente di apprestare una prova generica qualsiasi, onde adempiere all'onere dimostrativo su di lui gravante. In presenza di accertamenti bancari o induttivi, è onere del contribuente dimostrare che i proventi desumibili dalla movimentazione bancaria o da altri indizi presuntivamente desunti non debbono essere recuperati a tassazione. E ciò può essere fatto in due modi: o dimostrando che il contribuente ne ha già tenuto conto nelle dichiarazioni; oppure dimostrando che si sia trattato in verità di movimenti in entrata e in uscita non fiscalmente rilevanti, in quanto non riferiti a operazioni imponibili secondo la documentazione prodotta dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale.

In aggiunta alla preclusione a produrre nel processo la documentazione che non sia stata tempestivamente esibita all'Amministrazione finanziaria in sede di contraddittorio endoprocedimentale²⁰, è stato ritenuto che qualora il contribuente abbia omissso in sede di accertamento di fornire giustificazioni relativamente ad assegni e contanti versati sui propri conti correnti, questi verranno tassati come reddito dell'attività svolta personalmente dal contribuente (ossia quella professionale).²¹

Le stesse conclusioni sono state raggiunte a proposito delle indagini bancarie, essendo stato affermato che i versamenti ingiustificati su conti correnti determinano presunzioni *iuris tantum* di maggiore redditività, dalle quali il contribuente si può difendere soltanto fornendo prova puntuale e rigorosa della fonte dei versamenti e della sua natura non reddituale: prova che può essere fornita anche in sede di contraddittorio, non potendo egli avvalersi di presunzioni semplici.²²

18 Comm. trib. reg. per l'Emilia-Romagna sez. I sentenza n. 3124/2017 del 17 novembre 2017; Cass. sez. trib., 18 settembre 2013 n. 21303, Giust. Civ. Mass. 2013.

19 Cass. sez. trib. 22 marzo 2017 n. 7259, Giust. Civ. Mass. 2017.

20 Comm. trib. reg. per l'Emilia-Romagna, sez. 1, n. 3119/2017, cit..

21 Comm. trib. reg. per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. n. 1009/2017 del 20 marzo 2017.

22 Comm. trib. reg. per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2308/2017 del 14 luglio 2017.

Le spese di sponsorizzazione alla luce degli ultimi orientamenti

di Renato Sebastianelli, Dottore Commercialista¹

Il dibattito sui criteri di deducibilità delle spese di sponsorizzazione è in continua evoluzione e ha visto una costante rielaborazione anche a livello giurisprudenziale. È utile, pertanto, svolgere una ricognizione della più recente giurisprudenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna che è intervenuta in numerose occasioni, principalmente per dirimere questioni relative alla non inerenza o antieconomicità dell'operazione e, in taluni casi, alle contestazioni di frodi fiscali basate principalmente sul rinvenimento di fatturazioni per operazioni inesistenti.

Per stabilire se un'operazione di sponsorizzazione sia inerente o meno, l'Amministrazione Finanziaria ha imposto molto spesso una strettissima correlazione tra i costi sostenuti per tale tipologia di spesa ed il relativo ritorno commerciale (fatturato e/o utile). L'orientamento predominante della CTR, verte sull'esistenza di una stretta correlazione del costo della sponsorizzazione al fatturato aziendale piuttosto che all'utile dell'impresa committente. Con la sentenza n. 3004/11/2017 il Giudice di merito ha rilevato l'illegittimità della correlazione della spesa sostenuta all'utile, motivando che lo stesso, non è ancora conosciuto al momento della stipula del contratto di sponsorizzazione. Pertanto, è stato ritenuto ragionevole parametrare la spesa pubblicitaria al fatturato, essendo noto che gestionalmente le spese vengono confrontate con i ricavi. Sulla stessa linea interpretativa della pronuncia in esame si citano le sentenze n. 2362/4/2017, n. 112/10/2016, n. 111/10/2016. I Giudici, altresì, con le suddette sentenze hanno ritenuto congruo una spesa di sponsorizzazione oscillante tra il 2% e il 5,4 % del fatturato. Di orientamento opposto invece, seppur isolata, è la recente pronuncia n. 1904/9/2017 con cui viene sostenuto che per valutare l'impatto dell'investimento pubblicitario deve essere considerato l'utile di bilancio della società sponsorizzante (e non il fatturato), dal momento che l'utile costituisce lo scopo cui tende l'imprenditore.

Altro aspetto dibattuto, che costituisce un'ulteriore causa di disconoscimento dei costi di sponsorizzazione, è quello relativo alla contestazione del mancato ritorno economico delle spese pubblicitarie quando sono effettuate in luoghi diversi da dove opera la società o quando interessano un pubblico differente da quello potenzialmente affine all'impresa (pronuncia n. 157/5/2016).

In altre occasioni, anche in considerazione dell'orientamento formatosi in Cassazione, la CTR (sentenze nn. 507/8/2016, 2213/2/2016, 1990/2/2015) ha postulato il principio secondo cui l'inerenza di un determinato costo non dipende da una diretta connessione ad una precisa componente positiva di reddito, ritenendo sufficiente una correlazione all'impresa in senso ampio, ossia considerando soddisfacente il sostenimento del costo al fine di svolgere un'attività idonea a produrre potenzialmente utili. Secondo i Giudici,

¹ 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.

infatti, non rileva che dal costo sostenuto derivino concreti maggiori ricavi od utili, essendo il rischio una componente dell'attività d'impresa. In altri termini, le sopra citate sentenze, al fine della dimostrazione dell'inerenza del costo di sponsorizzazione all'attività d'impresa, hanno specificato come sia sufficiente la coincidenza tra lo sponsor ed il titolare del marchio o il produttore del bene da promuovere, ciò traducendosi innegabilmente in un potenziale vantaggio economico diretto per l'impresa sponsorizzante conseguente alla pubblicizzazione del marchio o del prodotto stesso.

Per quanto riguarda la falsità oggettiva delle sponsorizzazioni, la CTR conferma che l'Amministrazione Finanziaria nel contestare l'inesistenza di tali operazioni commerciali deve fornire, al riguardo, elementi semplicemente presuntivi (sentenza n. 2999/9/2017 e n. 1584/10/2014). Solo dopo aver fornito elementi validi in tal senso, l'onere probatorio si sposta sul contribuente il quale dovrà dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. La prova però, non può essere limitata all'esibizione delle fatture e alla dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili e dei mezzi di pagamento utilizzati, elementi questi normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (sentenza n. 2783/10/2017 e sentenza n. 1261/7/2017). La difesa del contribuente quindi dovrà essere basata in particolare sulla produzione di documentazione attestante l'avvenuta pubblicità (foto, filmati, articoli di riviste o di giornali, ecc.).

Richiede, inoltre, sicuramente un approfondimento, l'interpretazione fornita dalla CTR in merito alle condizioni di applicabilità della presunzione assoluta di deducibilità delle spese di sponsorizzazione effettuate nei confronti di società ed associazioni sportive dilettantistiche così come previsto dall'art. 90 comma 8 L. n. 289/2002. L'Amministrazione Finanziaria, pur condividendo la natura di spesa pubblicitaria e non di rappresentanza per tale fattispecie, ha nel tempo comunque subordinato la deducibilità delle spese di sponsorizzazione previo rispetto dei requisiti di inerenza ed economicità. La questione è stata ripetutamente affrontata dalla CTR nei primi mesi del 2017 (sentenze nn. 619/1/2017, 918/3/2017, 1186/1/2017). Con tali decisioni il Giudice di merito ha ammesso, in linea di principio, i rilievi sulla mancata inerenza e congruità della spesa pur in presenza di spese rientranti nella fattispecie di cui all'art. 90 comma 8 L. n. 289/2002. Invero, nella seconda metà dell'anno 2017 è intervenuto un mutamento giurisprudenziale della CTR in seguito ad un orientamento più chiaro della Cassazione (ordinanze: n. 8981/2017 e n. 21333/2017) che ha condotto ad una nuova interpretazione dell'art. 90, co. 8, L. 289/2002, ampliando la portata della presunzione assoluta e riferendo quest'ultima oltre che alla natura di spesa pubblicitaria anche all'inerenza ed alla congruità della spesa stessa. Nello specifico, la CTR con la sentenza n. 3004/11/2017 e n. 2495/9/2017 ha sostenuto che nessun giudizio di inerenza e di congruità può essere svolto rispetto alla deducibilità di spese per sponsorizzazioni rientranti nei limiti previsti dall'art. 90 comma 8 L. 289/2002. La disposizione stessa, infatti definisce tali spese come pubblicitarie quando si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni: 1) il soggetto sponsorizzato è una compagine sportiva dilettantistica; 2) è rispettato il limite quantitativo dei 200.000 euro di spesa; 3) la sponsorizzazione mira a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; 4) il soggetto sponsorizzato ha effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

Da ultimo si segnala un dibattito giurisprudenziale tuttora in corso ancorché in esaurimento in seguito a quanto introdotto dalla Legge Finanziaria 2008. Gli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria prima di tale modifica, portavano spesso a riqualificare le spese di sponsorizzazione come spese di rappresentanza. In tal senso, recenti sentenze di codesta Commissione Regionale, hanno ribadito il consolidato orientamento della Cassazione in cui l'elemento discriminante tra pubblicità e rappresentanza è costituito dalla diversità strategica degli obiettivi, atteso che le spese di rappresentanza sono volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre le spese pubblicitarie o di propaganda vengono sostenute con lo scopo di realizzare iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta (sentenza n. 565/9/2017 e sentenza n. 619/1/2017). Merita, inoltre, di essere segnalata la pronuncia della CTR n. 1558/7/2017 che, a differenza della costante giurisprudenza di merito e di Cassazione, ha slegato la definizione di spesa di pubblicità dal riscontro dell'incremento delle vendite posto che tale prova sarebbe diabolica. Ciò, dal momento che l'eventuale semplice aumento del fatturato di un'azienda, come specularmente la semplice diminuzione, sono dati che risentono di diversi e molteplici fattori, quali ad esempio il *trend* generale di crescita o decrescita economica, il sorgere o venir meno di concorrenti dello stesso prodotto, con la conseguenza che appare assai difficile accertare con sicurezza, anche ex post, l'effettiva incidenza della pubblicità effettuata sul *trend* delle vendite e quindi dei ricavi.

Il raddoppio dei termini nell'accertamento tributario

di Giovanni Trerè

Presidente di Sezione presso il Tribunale di Forlì

1. La questione.

Con l'espressione "raddoppio dei termini" si intende l'istituto in forza del quale, in presenza di una violazione fiscale che imponga l'obbligo di denuncia per un reato tributario, i termini dell'accertamento tributario vengono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

L'evoluzione normativa dell'istituto, costantemente accompagnata da interventi della giurisprudenza costituzionale e di legittimità, pareva aver trovato un punto di approdo, dapprima, con il D. Lgs. n. 128/2015 (c.d. Decreto sulla certezza del diritto) e, poi, con la Legge n. 208/2015 (c.d. Legge di stabilità). In realtà il cammino per una definitiva soluzione dei problemi applicativi ed interpretativi dell'istituto è ancora in corso.

Sono ancora pendenti molteplici questioni avanti alle Commissioni Tributarie di Primo e di Secondo Grado attinenti il tema della tardività degli avvisi di accertamento, nelle quali si discute se l'atto impositivo tributario fosse stato emesso prima dello spirare del termine di decadenza fissato, e ciò per effetto della ricorrenza dell'ipotesi che consentiva di raddoppiare i termini.

2. La normativa originaria.

Giova ricordare che la disciplina di cui si discute è stata introdotta dall'art. 37 L. 248/2006 che ha previsto il raddoppio del termine per gli accertamenti in materia di IVA collegandolo ad un evento specifico (*"in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.L. 74/2000, i termini di cui commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione"*), stabilendo inoltre che tale disposizione si applichi a decorrere dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto (04.07.2006), siano ancora pendenti i termini per l'accertamento.

Orbene, il tenore letterale della originaria norma istitutiva della disciplina speciale consentiva di affermare che il raddoppio dei termini per gli accertamenti trovasse applicazione anche quando la scoperta e la denuncia dei reati intervenisse dopo l'ordinaria scadenza "breve" dei termini (si vedano sul punto le chiare indicazioni provenienti da Corte Cost. 25.07.2011 n. 247 secondo cui è del tutto irrilevante che l'obbligo di denuncia insorga dopo il decorso dei termini brevi di cui ai primi due commi dell'art. 57 DPR 633/72 ovvero non sia adempiuto entro tale termine).

La norma che prevedeva il raddoppio dei termini di accertamento non prescriveva alcun onere di notifica della denuncia penale al soggetto nei cui confronti veniva svolto l'accertamento. Era sufficiente l'astratta configurabilità del reato per farsi luogo al raddoppio dei termini, a prescindere dagli esiti della denuncia della suddetta ipotesi di reato: a fronte di comportamenti tributari illeciti, laddove le violazioni contestate

costituissero fattispecie comportanti obbligo di denuncia per uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000, l'A.F. si avvaleva legittimamente del raddoppio del termine per l'accertamento ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA.

3. Il nuovo quadro normativo alla luce del D. Lgs. n. 128/2015 (c.d. Decreto sulla certezza del diritto) e della Legge n. 208/2015 (c.d. Legge di stabilità).

Il quadro normativo originario risulta però profondamente modificato. L'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015 ha infatti modificato sia l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 che l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, aggiungendo ad entrambi un nuovo comma in base al quale *“Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti”*.

In conseguenza della nuova normativa, affinché il raddoppio dei termini trovi applicazione, è necessario l'effettivo invio della denuncia, che deve avvenire peraltro entro i termini ordinari per l'accertamento di cui ai primi due commi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, oppure – in caso di dichiarazione omessa o nulla – entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Il raddoppio dei termini per l'accertamento di un determinato periodo d'imposta non troverà invece applicazione nel caso in cui la denuncia venga presentata o trasmessa dopo la scadenza ordinaria dei termini per l'accertamento per quel periodo d'imposta.

Il D.Lgs. n. 128/2015 ha introdotto un regime transitorio che faceva comunque salvi gli effetti di determinati atti. In particolare, in base all'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128/2015 - anche nel caso in cui l'obbligo di denuncia sia insorto dopo la scadenza ordinaria dei termini per l'accertamento - rimangono salvi gli effetti di: avvisi di accertamento, provvedimenti che irrorano sanzioni amministrative tributarie e altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria notificati entro il 2 settembre 2015 (ossia entro la data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 128/2015); inviti a comparire (ex art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997) notificati entro il 2 settembre 2015, nonché processi verbali di constatazione (redatti ex art. 24 della Legge n. 4/1929) dei quali il contribuente ha avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

Il quadro appariva quindi chiaro, senonché la Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) ha apportato rilevanti novità alla disciplina dei termini di decadenza per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e Iva, in particolare prolungando i termini di decadenza per l'accertamento di imposte sui redditi e Iva nonché eliminando il raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

L'art. 1, commi 130 e 131, della Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) ha modificato, con effetto a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, gli artt. 57 D.P.R. 633/1972 e 43 D.P.R. 600/1973 sulla disciplina dei termini di decadenza per gli accertamenti in materia di IVA e di imposte sui redditi. I termini di decadenza per l'accertamento sono stati prolungati sia nel caso in cui la dichiarazione dei redditi o Iva sia stata regolarmente presentata, sia nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o Iva o di presentazione di una dichiarazione nulla. Qualora la dichiarazione

dei redditi o Iva sia stata regolarmente presentata, è ora stabilito che le rettifiche e gli avvisi di accertamento debbano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (laddove per la normativa previgente la notifica andava effettuata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione); in caso invece di omessa presentazione della dichiarazione (o di presentazione di una dichiarazione nulla), è ora previsto – sia per le imposte sui redditi che per l’Iva - che l’avviso di accertamento debba essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (laddove, per la normativa previgente, l’avviso di accertamento andava invece notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata). L’art. 1 comma 132 della Legge di Stabilità 2016 prevede infine la disciplina transitoria stabilendo che: *“Le disposizioni di cui all’articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all’articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d’imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d’imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell’Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo”*. Quindi, per quanto riguarda i periodi d’imposta antecedenti al 2016, l’art. 1, comma 132 della Legge di stabilità 2016 stabilisce che rimangono fermi i termini di decadenza per l’accertamento previgenti. Altra novità è l’abolizione del raddoppio dei termini per l’accertamento in caso di violazioni che comportano l’obbligo di denuncia per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000 a partire dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2016.

4. Disciplina transitoria e diritto intertemporale.

Le norme delle quali si è fin qui discusso introducono infine una disciplina transitoria prevedendo che, per i periodi d’imposta antecedenti al 2016, rimangano operative le previgenti disposizioni in materia di raddoppio dei termini: in caso di violazione che comporta l’obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, si continua ad applicare il raddoppio dei termini relativamente al periodo d’imposta in cui è stata commessa la violazione ma il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell’Amministrazione Finanziaria sia stata presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di decadenza per l’accertamento.

La successione della normativa di settore impone una valutazione attenta, tenendo conto del fatto che l’ultima disposizione citata (l’art. 1 comma 132 della legge di stabilità 2016) è stata emanata appena pochi mesi dopo che il legislatore (art. 2 del d.lgs. n. 128/2015) aveva già modificato la normativa in materia di raddoppio dei termini, dettando una disciplina in tutto identica a quella che avrebbe ripetuto alcuni mesi più tardi con la

legge di stabilità, ma aggiungendo un periodo (“*Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento ... notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto*”) che nella nuova formulazione contenuta nella legge di stabilità non è stato riprodotto.

Orbene, ai sensi dell’articolo 15 delle preleggi al codice civile le leggi sono abrogate, a prescindere da ogni esplicita dichiarazione espressa in tal senso, quando vi sia “*incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti*” o quando “*la nuova legge regola l’intera materia già regolata dalla legge anteriore*”. Nel caso di specie deve concludersi nel senso che si sia verificata proprio una situazione di questo tipo. Anche se il comma 132 dell’art. 1 legge di stabilità 2016 nulla dice sulla vigenza dell’art. 2 del d.lgs. n. 128/2015 – entrato in vigore il 2 settembre 2015 –, poiché le norme disciplinano la stessa materia e non è applicabile il criterio della specialità, si ritiene che debba intendersi implicitamente abrogata la clausola di salvaguardia di cui al terzo comma del medesimo articolo 2.

Dott. Giovanni Trerè
Presidente di Sezione presso il Tribunale di Forlì

