Massimario

delle Commissioni tributarie della Lombardia

2° semestre 2020 - 1° semestre 2021

Presidente della Commissione tributaria regionale
dott. Domenico Chindemi

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

Direttore della Commissione tributaria regionale
dott.ssa Francesca Maria Vittorio

MEF Ministero dell'Economia e delle Finanze
Direzione della Giustizia Tributaria

CERDEF
CENTRO RICERCHE DOCUMENTAZIONE ECONOMICO E FINANZIARIA

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

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

Editing: Simona Iachelli e Massimo Romeo

Stampa: IPZS - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato

PRESENTAZIONE

DEL MASSIMARIO CIRCOSCRIZIONALE

DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

DELLA LOMBARDIA

(2° semestre 2020 - 1° semestre 2021)

Anche l'edizione di quest'anno del Massimario Regionale delle CCTT della Lombardia è il lodevole frutto dell'impegnativo lavoro corale di tanti[1] magistrati, accademici, avvocati, dottori commercialisti, dirigenti e funzionari di segreteria che hanno provveduto a selezionare ed organizzare in circa 1.300 massime una imponente produzione giurisprudenziale, consegnando a giudici, difensori e parti processuali un formidabile strumento di conoscenza ed approfondimento del diritto tributario vivente, volto a promuovere un'uniformità ermeneutica come valorizzazione della certezza del diritto e, certamente, non come conformismo giurisprudenziale[2], anche considerando il primato economico-finanziario, di livello nazionale e sovranazionale, di una regione europea che si riflette direttamente sulla rilevanza delle questioni quotidianamente trattate nelle nostre aule giudiziarie.

L'opera è stata redatta soprattutto per gli operatori del diritto (giudici, professionisti, Agenzie fiscali, Enti pubblici) ed ha una preziosa rilevanza pratica, di ausilio all'attività dei professionisti, risultando, peraltro, di grande utilità anche per i giudici e gli studiosi del diritto tributario.

Il volume offre ai lettori un quadro esaustivo ed aggiornato delle questioni inerenti le varie imposte, con particolare attenzione ai profili pratici dei singoli temi trattati ed alle soluzioni elaborate dal "diritto vivente", offrendo la più recente giurisprudenza delle Commissioni tributarie provinciali e regionale della Lombardia che sovente affrontano questioni non ancora portate all'attenzione della Corte di Cassazione

Trattasi di manuale in formato cartaceo[3] e telematico[4], di facile consultazione grazie alla innovativa istituzione del titolario e dei codici di classificazione che consentono di reperire con immediatezza le massime di interesse per materia e oggetto.

L'opera si caratterizza per la neutralità degli orientamenti emersi dalle CCTT, essendo state le massime selezionate, oltre che in base alle materie, anche in base ai contenuti delle decisioni.

Un ringraziamento va ai magistrati Direttori dell'Ufficio del Massimario, comm. dott. Salvatore Labruna (che, dopo oltre 10 anni, lascia questo incarico per aver assunto quello di Vice Direttore nazionale del massimario) e dott. Alessio Scarcella; ai magistrati componenti dell'Ufficio: dott. Cristiano Baldi, dott.ssa Maria Rosaria Correra, dott. Giovanni Izzi, dott. Giuseppe Locatelli, dott.ssa Paola Malanetto, dott.ssa Mariantonietta Monfredi, dott.ssa Sonia Porreca, dott. Giacomo Rota; ai Direttori di Segreteria della C.T.R. Lombardia: dott.ssa Francesca Maria Vittorio (che ha lasciato recentemente l'incarico per collocamento a riposo), dott.ssa Marina Inches (reggente), dott.ssa Rita Anna Di Gregorio (che ha assunto recentemente l'incarico); ai funzionari di Redazione: Massimo Romeo, dott.ssa Stefania Nicoletta Amoia e dott.ssa Simona Iachelli; all'Accademia, agli Ordini ed Associazioni professionali ed ai Massimatori[5]*, segnalando in ultimo, ma non per ultimo, la gratuità delle prestazioni rese da tutti i collaboratori che rende questa opera ancora più preziosa perché frutto della dedizione, dell'interesse e della professionalità di tutti coloro che hanno contribuito alla sua realizzazione.*

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

1 L'art. 37, comma 4, d.l. 98/2011, convertito dalla legge 111/2011, ha previsto la possibilità di stipulare a tal fine apposite convenzioni con le Università e gli Ordini Professionali della circoscrizione regionale.
2 L'obiettivo tendenziale non consiste nella sottesa promozione di una qualche forma di "conformismo giurisprudenziale", bensì nella valorizzazione dell'eventuale consapevole ed argomentato contrasto col precedente confutato, maieutico per l'evoluzione della giurisprudenza al mutare non solo della normativa ma anche del comune sentire, contribuendo alla effettività della "certezza del diritto".
3 Stampa a cura dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. Per la preziosa collaborazione istituzionale a questa edizione si ringrazia il Ministero dell'Economia e delle Finanze.
4 La versione digitale di questa edizione del Massimario potrà essere scaricata dal portale istituzionale del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT) in formato pdf navigabile che consente di reperire con immediatezza le massime di interesse per materia e oggetto.
5 In calce è riportato l'elenco di tutti i Massimatori con la relativa sigla identificativa.

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
PER LA LOMBARDIA

Ufficio del Massimario

Presidente della Commissione tributaria regionale per la Lombardia

dott. Domenico CHINDEMI

Direttori dell'Ufficio del Massimario

dott. Salvatore LABRUNA
dott. Alessio SCARCELLA

Componenti dell'Ufficio del Massimario

dott. Cristiano BALDI
dott.ssa Maria Rosaria CORRERA
avv. Giovanni IZZI
dott. Giuseppe LOCATELLI
dott.ssa Paola MALANETTO
dott.ssa Maria Antonietta MONFREDI
dott.ssa Sonia PORRECA
dott. Giacomo ROTA

Segreteria di Redazione

dott.ssa Simona IACHELLI
sig. Massimo ROMEO

Magistrati coordinatori dei propri rispettivi uffici

dott. Domenico CHIARO (Presidente Ctp Bergamo)
dott. Benedetto MACCA (Presidente Ctp Brescia)
dott. Tommaso BUONANNO (Presidente Ctp Como)
dott. Pio MASSA (Presidente Ctp Cremona)
dott. Salvatore CATALANO (Presidente Ctp Lecco)
dott. Vito PIGLIONICA (Presidente Ctp Lodi)
dott. Fernando PLATANIA (Presidente Ctp Mantova)
dott. Paolo ROGGERO (Presidente Ctp Milano)
dott. Vincenzo CALIA (Presidente Ctp Pavia)
dott. Battista PALESTRA (Presidente Ctp Sondrio)
dott. Carmelo LEOTTA (Presidente Ctp Varese)

Legenda delle abbreviazioni:

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

TITOLARIO E CODICI DI CLASSIFICAZIONE

UFFICIO CIRCOSCRIZIONALE DEL MASSIMARIO LOMBARDO

2022

INDICE DEI TITOLI

Titolo I ACCERTAMENTO

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Titolo III FINANZA LOCALE

Titolo IV REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI

Titolo V SUCCESSIONE E DONAZIONE

Titolo VI IVA

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

Titolo IX CONDONI E SANATORIE

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

Titolo XI VARIE

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

Classificazione e codici

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

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

Classificazione e codici

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

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Classificazione e codici

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

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Classificazione e codici

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

Titolo III FINANZA LOCALE

Classificazione e codici

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

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO

Classificazione e codici

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

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

Classificazione e codici

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

Titolo VI IVA

Classificazione e codici

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

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Classificazione e codici

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

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

Classificazione e codici

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

Titolo IX CONDONI E SANATORIE

Classificazione e codici

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

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

Classificazione e codici

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

Titolo XI VARIE

Classificazione e codici

11 VARIE		CODICE
A	**ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI**	11-0A-00

Note

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

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

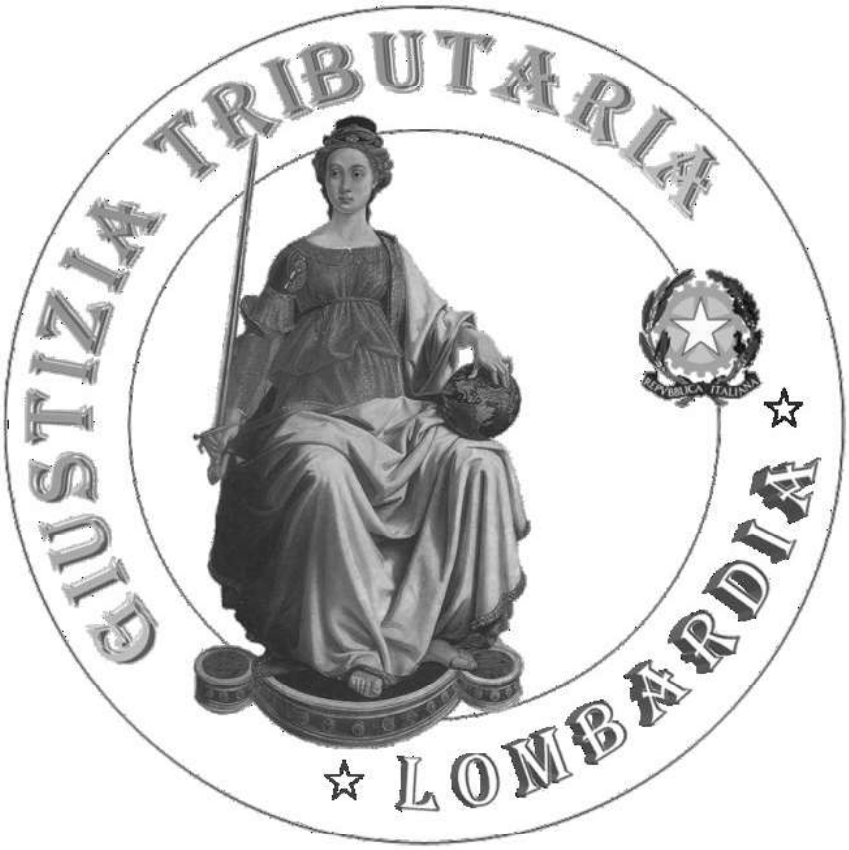
[3] TIA-1 (Tariffa di Igiene Ambientale, introdotta dall'art. 49, d.lgs. 22/1997, c.d. “Decreto Ronchi”, e dal d.P.R. 158/1999: “norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani”, emanato in attuazione del comma 5 del citato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

[4] Giornali, telefonia, agenzie viaggio, attività spettacoli, fallimento, procedure concorsuali, etc.

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

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

PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2020



PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2020
LE MASSIME

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	pag.	1
RITENUTE ALLA FONTE	pag.	4
Lavoro dipendente e redditi assimilati	pag.	4
Lavoro autonomo	pag.	5
Altre ritenute	pag.	5
ESENZIONI DA IMPOSTA	pag.	7
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag.	7
LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)	pag.	7
CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)	pag.	8
CONTENUTO DELL’ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	pag.	10
RETTIFICA DICHIARAZIONE	pag.	14
Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	pag.	14
Analitico-induttivo	pag.	15
Induttivo puro	pag.	18
ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)	pag.	19
ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	pag.	20
INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE	pag.	21
NOTIFICAZIONI	pag.	22
SOSTITUTO E RESPONSABILE D’IMPOSTA	pag.	23
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag.	23
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag.	26
ALTRO	pag.	29

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)

1. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 368 del 17 novembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

   Dichiarazione dei redditi – Opzione riporto delle perdite – Manifestazione di volontà negoziale – Non emendabile.
   Esulano dalla disciplina di emendabilità della dichiarazione dei redditi gli errori ivi commessi e relativi all'indicazione di dati riferibili ad espressioni di manifestazione di volontà negoziale, qual è l'esercizio della facoltà di opzione – riservata al contribuente dall'art. 84 TUIR – di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi in anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi. Il riporto delle perdite e il loro utilizzo in diminuzione del reddito costituiscono una facoltà e manifestazione di volontà negoziale che deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi e non è emendabile. (A.Faz.)

   Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 84

   Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 25 febbraio 2019, n. 5105

2. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 96 del 16 ottobre 2020. Presidente: Febbraro, Estensore: Vitali**

   Avviso di accertamento Irap e Iva – Inerenza costi – Canoni di leasing – Onere della prova.
   In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e della coerenza economica dei costi deducibili (quest'ultima ove contestata dall'Amministrazione finanziaria), spetta al contribuente. Ciò detto, non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. Parimenti, in tema di Iva, ai fini della detrazione dei costi, non è sufficiente l'avvenuta contabilizzazione degli stessi, dovendo il contribuente dimostrarne, nell'ipotesi di contestazione dell'Amministrazione finanziaria, anche l'esistenza, l'inerenza e la coerenza economica. (L.Mar.)

   Riferimenti normativi:

   Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sez. VI - 5, ordinanza, 09/07/2020, n. 14627

3. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 61 del 16 novembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

   Dichiarazione dei redditi – Mera esternazione di scienza e giudizio – Emendabilità – Contenzioso.
   La dichiarazione dei redditi, affetta da errore, sia esso di fatto o di diritto, è emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge devono restare a suo carico. Ciò in quanto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria. Ne consegue che è certamente consentito al ricorrente opporsi in sede contenziosa alla maggiore pretesa

tributaria, allegando l'errore di diritto in cui è incorso in dichiarazione, senza essere assoggettato ad alcuna decadenza. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 322/98, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 15063 del 25 ottobre 2002; Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016

4. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1547 del 10 settembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola**

Credito di imposta Ricerca e Sviluppo – Mancata indicazione nel quadro RU – Disconoscimento – Non ammesso.
La semplice violazione formale della mancata indicazione in dichiarazione dei redditi (quadro RU) di un credito di imposta certo e spettante non può dare origine al disconoscimento del credito stesso. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471/97, art. 13, comma 5

5. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2416 del 17 novembre 2020. Presidente: Pilello, Estensore: Salvo**

Violazione della normativa Irpef – Notifica dell'atto di contestazione – Dichiarazione integrativa – Aggiramento delle sanzioni – Inammissibilità.
In tema d'imposte sui redditi, la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione della precedente dichiarazione costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998, in quanto la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore. (L.R.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI civ.-T, 27 luglio 2015, n. 15798; Cass., sez. trib., 16 giugno 2017, ordinanza n. 15015

6. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2495 del 23 novembre 2020. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi**

Dichiarazione integrativa – Ambito applicativo – Limiti – Conseguenze sulla proponibilità dell'istanza di rimborso.
In materia di imposte sui redditi, il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-bis, d.P.R. n. 322 del 1998 opera limitatamente all'indicazione in dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito, o, comunque un maggior debito d'imposta o un minor credito), fermo restando il diritto del contribuente a depositare istanza di rimborso nel termine di cui all'art. 38, d.P.R. n. 602 del 1973 nei diversi casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, in ordine ai quali è necessaria un'operazione complementare a quella di liquidazione. (L.R.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis; d.P.R. n. 602 del 1973, art. 38

Riferimenti giurisprudenziali: *Cass., sez. trib., 15 marzo 2019, n. 7389*

7. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sezione 12, sentenza n. 1508 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Gatti**

Dichiarazione del contribuente – Errore – Dichiarazione integrativa – Emendabilità – Ritrattabilità.

La dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è in linea di principio emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 57

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 20119 del 30/07/2018

8. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2253 dell'8 ottobre 2020. Presidente: Martorelli, Estensore: Palma**

Cartella di pagamento – Dichiarazione annuale.

In fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, ben potendo i fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti di indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli artt. 54 bis e 60, d.P.R. n. 633 del 1972. Resta salva, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione, a cura del contribuente, che la deduzione di imposta eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo di imposta, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, artt. 54 bis e 60

9. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2530 del 4 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Caparra confirmatoria in contratto preliminare – Non costituisce corrispettivo – Versamento non è attività finanziaria – Non va indicato in dichiarazione dei redditi.

La caparra confirmatoria contenuta in un contratto preliminare non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni. Pertanto, i versamenti effettuati a tale titolo non vanno considerati attività finanziaria (e non vanno, pertanto, indicati in dichiarazione dei redditi), in quanto l'investimento si concretizza soltanto con il contratto definitivo. (L.V.)

Riferimenti normativi:

10. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2530 del 4 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Obblighi di dichiarazione – Solo investimenti esteri ed attività estere idonee a produrre redditi da dichiarare in Italia.

Gli obblighi di dichiarazione di cui al d.l. n. 167 del 1990 riguardano esclusivamente quegli investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria idonei, anche astrattamente, a produrre redditi che la persona fisica residente sia obbligata a dichiarare in Italia. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, artt. 2 e 4

11. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2778 del 26 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità – Discrezionalità.
La lettura restrittiva del principio generale di emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa non appare corretta, dovendosi affermare l'emendabilità, in via generale, di un qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.), e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). (G.G.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 15982 del 2020

RITENUTE ALLA FONTE

Lavoro dipendente e redditi assimilati

12. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 91 del 23 ottobre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

Indennità di trasferta e rimborsi chilometrici – Esclusione da imponibile contributivo – Presupposti – Onere della prova datore di lavoro – Non sussistono.
L'indennità di trasferta corrisposta ai lavorati dipendenti è istituto che si connota per temporaneità ed occasionalità. In carenza di questi requisiti, vale a dire se corrisposta con continuità nel tempo, l'indennità in questione deve ritenersi componente normale della retribuzione. L'onere probatorio del datore di lavoro che invochi l'esclusione dall'imponibile contributivo delle erogazioni in favore dei lavoratori è assolto documentando i rimborsi chilometrici con riferimento al mese di riferimento, ai chilometri percorsi al mese, al tipo di automezzo usato dal dipendente, all'importo corrisposto a rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa ACI, senza che occorra, al riguardo, documentazione specifica ed analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento similare, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo. Devono quindi essere assoggettati a ritenuta, gli emolumenti corrisposti ai dipendenti sotto forma di indennità di trasferta o rimborsi chilometrici laddove dalla documentazione agli atti (accordi sottoscritti a livello provinciale che non prevedono la corresponsione di un rimborso chilometrico e la cui quantificazione non sia rispettosa della tariffa ACI; assenza di riferimenti all'automezzo utilizzato nei prospetti mensili delle trasferte) e dalle dichiarazioni rilasciate dai lavoratori (che asseriscono di non essere in possesso della patente di guida e di essersi sempre spostati con biciclette, motorini o attraverso passaggi concessi da altri dipendenti) risulti che questi abbiano sempre prestato l'attività lavorativa presso la sede della società contribuente. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. lav., sentenza n. 2419 del 20 febbraio 2012

Lavoro autonomo

13. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1500 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

Omessa effettuazione di ritenuta a titolo di imposta – Base fissa – Non sussiste.
In tema di imposte sui redditi, la presenza di un professionista estero presso gli studi televisivi di una società italiana, dove la partecipazione di questo si limita esclusivamente alla conduzione di un programma per il tempo strettamente necessario allo svolgimento dello stesso e con modalità concordate con la medesima società, non dimostra che il professionista abbia una "base fissa" in Italia, con conseguente insussistenza dell'obbligo, in capo alla società, di effettuare ritenute fiscali. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 32078/2018; Cass. civ., sez. VI - 5 ord., 11-12-2019, n. 32389

14. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1545 dell'8 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

Mancato versamento delle somme assoggettate a ritenuta a titolo d'acconto – Responsabilità solidale del sostituito – Esclusa.
La responsabilità solidale, in sede di riscossione, tra sostituto e sostituito non opera nel caso in cui, pur essendovi un omesso versamento ad opera del primo, le retribuzioni percepite dal secondo siano state comunque assoggettate a ritenuta a titolo d'acconto. Infatti − l'art. 35, d.P.R. n. 602/1973 condizionando l'operatività della responsabilità solidale alla circostanza che le ritenute non siano state effettuate − il sostituito non potrà ritenersi solidalmente obbligato in sede di riscossione ogniqualvolta il sostituto abbia omesso di versare le somme in relazione alle quali ha operato le ritenute d'acconto prescritte dalla legge. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 35

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., n. 10378 del 12 aprile 2019

Altre ritenute

15. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2733 del 1° dicembre 2020. Presidente: Duchi, Estensore: Di Michele**

Euroritenuta – Violazione obblighi dichiarativi – Detrazione – Rimborso – Esclusione.
Il credito di imposta derivante da ritenuta alla fonte applicata sui redditi prodotti all'estero è riconosciuto se i redditi che lo hanno generato, costituenti oggetto di imposta anche estera, siano stati inseriti nelle dichiarazioni fiscali. In caso di violazione degli obblighi dichiarativi, è vietata la detrazione della ritenuta d'imposta subita dallo Stato estero ed è legittimo il diniego dell'istanza di rimborso. (C.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 84/2005, art.10; d.P.R. 917/86, art. 165

16. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1685 del 22 luglio 2020. Presidente: Venditti, Estensore: Noschese**

Voluntary disclosure – Euroritenuta su prodotti finanziari – Diritto al rimborso – Sussiste.
Nel caso di adesione alla "voluntary disclosure" di cui al d.lgs. n. 184/2014, in occasione della quale sia stato versato quanto richiesto e liquidato dall'Ufficio al lordo dell'euroritenuta, senza scorporare le somme trattenute dall'intermediario (svizzero), è dovuto il rimborso

dell'euroritenuta, ai sensi dell'art. 14 della direttiva 2003/48/CE. Le euroritenute sono state riconosciute ed introdotte nell'ordinamento giuridico nazionale dal d.lgs. n. 84/2005, non sostituendosi ma aggiungendosi alle imposte dovute all'estero, per i redditi da prodotti finanziari ivi prodotti. L'art. 10 del d.lgs. 84/2005, recependo nell'ordinamento interno la direttiva comunitaria, ha infatti espressamente stabilito che laddove non sia applicabile l'art. 165 del TUIR, ovvero la norma che prevede che il credito d'imposta estero debba essere inserito nella dichiarazione dei redditi in Italia, spetta al contribuente il rimborso di quanto pagato a titolo di euroritenuta. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 84/2005, art. 10; direttiva 2003/48/CE, art. 14; TUIR, art. 165

17. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1690 del 22 luglio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Voluntary disclosure – Euroritenuta su prodotti finanziari – Diritto al rimborso – Non sussiste.
Nel caso di adesione alla "voluntary disclosure" di cui al d.lgs. 184/2014, in occasione della quale sia stato versato quanto richiesto e liquidato dall'Ufficio al lordo dell'euroritenuta, senza scorporare le somme trattenute dall'intermediario (svizzero), non è dovuto il rimborso dell'euroritenuta. Le euroritenute sono state riconosciute ed introdotte nell'ordinamento giuridico nazionale dal d.lgs. n. 84/2005, non sostituendosi ma aggiungendosi alle imposte dovute all'estero, per i redditi da prodotti finanziari ivi prodotti. L'art. 10 del d.lgs. 84/2005, recependo nell'ordinamento interno la Direttiva Comunitaria, ha espressamente stabilito che laddove non sia applicabile l'art. 165 del TUIR, ovvero la norma che prevede che il credito d'imposta estero debba essere inserito nella dichiarazione dei redditi in Italia, spetta al contribuente il rimborso di quanto pagato a titolo di euroritenuta. L'art. 165, comma 8, TUIR dispone però che "la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata". La disapplicazione del comma 8 dell'art. 165 TUIR, in sede di adesione alla voluntary bis è consentita, ex art. 1 ter del d.l. n. 50/2017, convertito in l. n. 96/2017, solo nel caso in cui il reddito prodotto all'estero, e non dichiarato in Italia, sia un reddito di lavoro autonomo o di lavoro dipendente. Aderendo alla "voluntary disclosure", il contribuente ha prestato acquiescenza con un'adesione integrale all'atto di liquidazione notificatogli e pertanto la richiesta di rimborso, successiva alla definizione degli obblighi derivanti dalla conclusione della procedura in questione non è fondata, posto che "la conclusione dell'accordo con il fisco determina la cristallizzazione del rapporto tributario, con preclusione per entrambe le parti di revisionare le proprie rispettive posizioni". (C.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 84/2005, art. 10; direttiva 2003/48/CE, art. 14; TUIR, art. 165

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia n. 3786/2019

18. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1752 del 5 agosto 2020. Presidente: Borgonuovo, Estensore: Ramondetta**

Ritenute su interessi e canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea – Esenzione – Sussiste – Conseguenze.
La disposizione di cui all'art. 26 quater del d.P.R. 600/1973, che prevede l'esenzione delle imposte su interessi e cannoni corrisposti a soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea, al ricorrere di determinate condizioni, in recepimento della direttiva n. 2003/49/CE, ha natura di agevolazione tributaria; conseguentemente incombe al contribuente che intende avvalersene l'onere di fornire la prova della sussistenza dei relativi presupposti, quando sul punto vi sia contestazione. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1972, art. 26 quater

ESENZIONI DA IMPOSTA

19. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1636 del 30 settembre 2020. Presidente: Ercolani, Estensore: Pavone**

Remunerazione impiegato consolare – Doppia cittadinanza – Esenzione convenzionale – Ammessa.
Il cittadino brasiliano che svolge funzioni di impiegato consolare in Italia non è tenuto a pagare le imposte sui redditi in virtù dell'art. 19, comma 1 lett. a), del trattato contro le doppie imposizioni stipulato tra i due stati, non essendo applicabile la lett. b) che riguarda solo chi possegga unicamente la cittadinanza dello stato in cui sono resi i servizi in questione. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Brasile

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

20. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 69 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Massa, Estensore: Zangrossi**

Processo verbale di constatazione – Osservazioni contribuente – Presupposti – Non sussistono.
Il processo verbale di constatazione viene emesso a conclusione di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente. È quindi questa invasione nella sfera di attività delle aziende che ha spinto il legislatore a prevedere all'art. 12, c. 7, della l. 212/00 un termine dilatorio per l'emissione dell'avviso di accertamento, così da consentire al contribuente di fare osservazioni a propria difesa al fine di evitare un eventuale contenzioso. Ogni qualvolta non via sia stato accesso, ispezione o verifica fiscale nei predetti luoghi non vi è obbligo di redigere alcun processo verbale di constatazione né di osservare i termini dilatori contemplati dalla citata disposizione. (S.A.)

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

LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)

21. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 278 del 21 luglio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Liquidazione e controlli – Omessa presentazione dichiarazione – Cartella di pagamento – Avviso bonario – Mancata notifica – Nullità della cartella di pagamento – Non sussiste.
La mancata notifica dell'avviso bonario di cui agli articoli 36-bis, d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, d.P.R. n. 633/1972 non inficia la legittimità della cartella di pagamento emessa a seguito di diretta iscrizione a ruolo dei versamenti mancanti, derivanti dalla mancata presentazione, nei termini di legge, delle dichiarazioni fiscali. In capo all'Amministrazione finanziaria non sussiste, infatti, un generalizzato obbligo di comunicazione degli esiti dei controlli automatici, se non quando tali controlli conducano a un risultato diverso rispetto a quello indicato dal contribuente nella dichiarazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 36-bis; d.P.R. n. 633/1972, art. 54-bis

22. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1781 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Concordato fallimentare – Utilizzo perdite prefallimentari – Legittimità – Non sussiste.
L'utilizzo delle perdite fiscali pregresse da parte dell'assuntore nella procedura di concordato fallimentare non è legittimo. Nel concordato fallimentare, dunque, l'assuntore si accolla le

passività e diventa proprietario dell'attivo fallimentare, costituito non dalle formali poste attive esposte nello stato patrimoniale, ma dagli elementi positivi sostanziali, quali crediti e beni, con esclusione delle perdite prefallimentari. (C.F.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/1942

23. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2652 del 19 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Istanza di disapplicazione della disciplina sulle società "di comodo" – Diniego – Adeguamento del reddito dichiarato a quello presunto – Mancato versamento – Accertamento formale – Cartella di pagamento – Legittimità – Sussiste.
La dichiarazione dell'intendimento di adeguamento al parametro del reddito minimo imponibile previsto dalla normativa sulla disciplina delle cd. società di comodo va indubbiamente considerato atto negoziale, perché incide sulla determinazione della base imponibile e sull'entità del tributo da versare, ed evita alla contribuente, attraverso l'adeguamento al test di operatività, che l'amministrazione proceda alla rettifica o comunque all'assoggettamento alla disciplina disincentivante delle società "non operative", introdotta dalla l. n. 724 del 1994, art. 30, commi da 1 a 7, (come modificata dal d.l. n. 41 del 1995, art. 27, conv. in l. n. 85 del 1995, integralmente riscritta dalla l. n. 662 del 1996, art. 3, commi da 37 a 45); circostanza di cui la ricorrente era pienamente consapevole avendo in precedenza presentato istanza di interpello per la disapplicazione di tale normativa, già rigettata. (C.F.)

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

CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)

24. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 182 del 9 luglio 2020. Presidente: Ferrari, Estensore: Rossanigo**

Contraddittorio – Annullamento – Non sussiste.
In tema di controllo formale eseguito ai sensi dell'art. 36 ter, il contraddittorio ha natura solamente eventuale, di conseguenza il contribuente non può chiedere l'annullamento della cartella per non aver ricevuto, preventivamente, l'invito al contraddittorio. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 ter

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 4591 del 9 marzo 2016

25. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 326 del 23 settembre 2020. Presidente Rabai, Estensore: Ascione**

Contribuente in stato di totale dipendenza fisica – Prestazioni assistenziali detraibili – Unicamente spese mediche e per specifica assistenza – Non sussiste – Spese di aiuto nella somministrazione dei pasti e nell'igiene personale – Sussiste.
Lo stato di totale dipendenza fisica del contribuente fa rientrare nella fattispecie di prestazioni assistenziali detraibili (di cui all'art. 15 d.P.R. 917/1986) non solo le spese mediche e per quelle riguardanti specifica assistenza, quali ad esempio quelle per compensi a infermieri professionali e/o a personale autorizzato a prelievi ai fini di analisi, applicazioni con apparecchiature elettromedicali, o esercizio di attività riabilitative, ma anche le prestazioni di assistenza (aiuto nella somministrazione dei pasti e nell'igiene personale), in quanto tutte necessarie nella gestione quotidiana della persona bisognosa di ogni tipo di cura e sostegno. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 15; d.P.R. 600/1973, art. 36-ter

26. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 363 del 15 dicembre 2020. Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto**

Contestazione delle spese per interventi volti al risparmio energetico – Legittimità – Sussiste.
L'Ufficio può contestare mediante controllo formale la quota annuale di detrazione, indicata in dichiarazione, per spese relative ad interventi per risparmio energetico, senza dover ricorrere all'accertamento ordinario né rettificare la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta nel quale la spesa è stata sostenuta. (A.Q.)

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

27. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1449 del 1° luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Controllo formale dell'Ufficio – Presupposti.
L'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, relativo al controllo formale delle dichiarazioni, oltre a fissare un termine di decadenza per l'esercizio dei poteri, segna anche il perimetro di attribuzione del potere stesso. Prevede, infatti, che vi è carenza di potere (con conseguente nullità dell'atto) ogni qual volta l'Amministrazione si spinga ad un accertamento "non formale"; così non sarebbe nel caso in cui l'Ufficio accertasse la debenza del credito in esame. Tale assunto è, tuttavia, infondato posto che l'accertamento formale non si esaurisce in un'azione "extra-merito", ma concerne ogni verifica di rispondenza della dichiarazione ai parametri normativi, ivi compresi requisiti e – eventualmente – la quantificazione. Non vi è un argomento di natura costituzionale che impedisca all'Amministrazione di escludere il contribuente dalla tassazione, in particolare laddove l'esclusione sia giustificata dall'assenza – secondo la P.A. – dei presupposti di fatto o di diritto necessari. La legittimità dell'azione di accertamento e la sua non contrarietà ai principi costituzionali non escludono, però, nella fattispecie, l'infondatezza della pretesa fiscale dell'Ufficio, che va valutata in base: a) al possesso dei requisiti per la detrazione in capo al contribuente; b) alla prova del possesso di tali requisiti. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, articolo 36-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, ordinanza n. 8578 del 26 marzo 2021

28. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1865 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Agevolazione fiscale – Detrazione dell'imposta – Interventi di riqualificazione di edifici esistenti non completati – Non sussiste.
L'effettiva conclusione dei lavori di riqualificazione energetica di edifici esistenti è condizione necessaria per poter fruire del beneficio della detrazione, poiché, diversamente, non sarebbe possibile verificare l'effettivo conseguimento del risparmio energetico. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 196/2006, art. 1, comma 344

29. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2754 del 25 novembre 2020. Presidente: Pezza, Estensore: Baldi**

Controllo formale della dichiarazione – Termine di decadenza.
Nel caso di spese pluriennali quali le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio il controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'art. 36 ter del d.P.R. n. 600 del 1973 è legittimo solo con riferimento alla prima dichiarazione fiscale in cui sono state esposte le spese in questione e non anche con riferimento alle dichiarazioni degli anni successivi trattandosi di mera ripartizione della medesima spesa senza alcun elemento nuovo che possa giustificare la riapertura dei termini del controllo. Una interpretazione diversa determinerebbe una artificiosa

estensione dei termini di controllo e di verifica da parte dell'Ufficio, in violazione del principio di certezza giuridica sottesa alle previsioni dei termini decadenziali. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 9993 del 2018; diff. Cass., SS.UU., sentenza n. 8500 del 2021

CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE

30. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 173 del 12 novembre 2020. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

Obbligo di motivazione – Provocatio ad opponendum.
L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento ha carattere di ''provocatio ad opponendum" e, pertanto, deve ritenersi soddisfatto quando il contribuente è in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne l'an e il quantum debeatur. (M.Mo.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 12018 del 19 giugno 2020

31. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 427 del 14 dicembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Accertamento catastale – Obbligo di motivazione – Rinvio per relationem alla motivazione di altro avviso di accertamento già annullato dal giudice tributario – Difetto di motivazione.
Deve ritenersi nullo per difetto di motivazione un avviso di accertamento che rettifica la rendita catastale di un immobile (nella specie un capannone industriale) perché motivato per relationem mediante rinvio al contenuto motivazionale di un altro avviso di accertamento, a sua volta, già annullato dal giudice tributario per difetto di motivazione. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7

32. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 71 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Massa, Estensore: Zangrossi**

Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Sussiste – Contenuto della motivazione per ritenere assolto l'obbligo.
Posto che la funzione dell'avviso di accertamento anche in materia di Imu è quella di esplicitare analiticamente la pretesa dell'Ufficio, detta funzione è garantita quando l'atto indica in dettaglio i mappali interessati dal prelievo, la rendita loro attribuita, la percentuale da applicare a detta rendita per calcolare l'imposta teorica gravante sul bene e, in concreto, l'ammontare del tributo che il contribuente avrebbe dovuto versare rispetto a quello effettivamente corrisposto. (Da.C.)

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

33. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 77 del 29 settembre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Avviso di accertamento – Obbligo di sottoscrizione del funzionario delegato – Sussiste.
Al pari degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, anche gli avvisi di accertamento confezionati per il recupero di tributi locali, segnatamente della tari, devono essere sottoscritti da funzionari comunali, muniti del relativo potere di sottoscrizione conferito mediante apposita autorizzazione della giunta o del sindaco, e con onere della relativa prova a carico dell'ente. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 11, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6697 del 10 marzo 2020

34. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 95 del 27 ottobre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Signorini**

Motivazione per relationem – Atti già conosciuti dal contribuente – Allegazione – Non necessaria.
L'art. 7, comma 1, della l. 212/00, laddove prevede che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, non intende riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione. L'intimazione di pagamento che richiami una cartella di pagamento è quindi legittima se dalla documentazione in atti risulti che la cartella era già conosciuta al contribuente in quanto allo stesso ritualmente notificata. (S.A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 16618 del 7 agosto 2015

35. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 128 del 16 dicembre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione anche in materia di imposta comunale sulla pubblicità – Sussiste – Contenuto della motivazione.
Anche in materia di imposta comunale sulla pubblicità, l'obbligo di motivazione dell'avviso d'accertamento può ritenersi assolto quanto dallo stesso risultano il fatto eletto a presupposto, costituito nella specie dall'impiego di insegne pubblicitarie, le norme giuridiche di riferimento, l'ubicazione dei mezzi utilizzati, la loro quantità e tipologia e l'identificazione del soggetto passivo. Un avviso siffatto consente infatti al contribuente di svolgere le proprie difese, senza pregiudizio alcuno. (Da.C.)

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

36. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 450 del 1° dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione**

Avviso di accertamento – Determinazione del maggior reddito imponibile – Descrizione dell'iter accertativo – Difetto di motivazione – Non sussiste.
La descrizione dell'iter seguito dall'Ufficio ai fini della individuazione del maggior reddito imponibile accertato esclude il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento. Nel caso di specie, l'Ufficio, da un lato, aveva effettuato una verifica delle attività svolte dal professionista comparando le fatture emesse dal professionista e i dati dei compensi corrisposti dalla struttura presso cui il professionista lavorava, dall'altro, aveva controllato le spese deducibili rilevando la mancata registrazione del contratto di locazione relativamente alla spese per locazione, ovvero la cessazione di autovettura in relazione alle spese per l'acquisto di benzina e lubrificanti. (G.O.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 11070 del 2006

37. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1531 dell'8 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Redazione pvc – Indagine condotta nei locali dell'Amministrazione finanziaria – Obbligo – Non sussiste.
Il principio del contraddittorio assume diversa declinazione in funzione delle modalità, previste dalla legge, attraverso le quali l'accertamento è stato condotto. Allorquando l'indagine fiscale

avviene nei locali dell'Amministrazione con esame della documentazione e delle risposte inviate dalla parte a seguito di inoltro di questionario, nessun processo verbale di verifica deve essere stilato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12, co. 7

38. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1550 del 9 luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Motivazione – Impossibilità di modifica/integrazione successiva.
L'obbligo di idonea e completa motivazione, previsto dall'art. 7 della l. 212/2000, mira a garantire al contribuente il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive nella fase del giudizio di impugnazione, motivo per il quale ogni carenza motivazione non può essere in alcun modo sopperita successivamente, altrimenti risulterebbe illegittimamente compromesso il diritto di difesa dell'impugnante. L'Amministrazione, pertanto, non può modificare e/o integrare il presupposto della propria pretesa originariamente contenuta nell'accertamento, poiché è solo tale motivazione che delimita i confini della lite, posto che la difesa del ricorrente si deve poter concentrare su quanto illustrato nella motivazione. (A.Z.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 31 gennaio 2018, n. 2382

39. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1564 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Obbligo di motivazione – Conoscere le ragioni della pretesa impositiva – Valutare opportunità di impugnare.
L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva affinché possa sia valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestarne efficacemente l'an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con un grado di determinatezza e intelligibilità tale da consentirgli un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7

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

40. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1786 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Catasto – Procedura Docfa – Variazione rendita catastale – Motivazione – Sufficiente.
In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. "procedura Docfa", l'obbligo di motivazione del relativo avviso deve intendersi soddisfatto quando la motivazione consenta di individuare quale dei metodi di stima previsti dalla legge sia stato prescelto o, comunque, quali criteri siano stati seguiti nella valutazione. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949; d.lgs. 514/1948

41. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1831 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Avviso di accertamento – Motivazione – Per relationem – Legittimità – Sussiste.
L'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a

condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale. Di conseguenza, non è necessario che all'avviso di accertamento vengano allegati i prodromici verbali delle verifiche eseguite, se di quest'ultimi ne è riprodotto il contenuto essenziale. (C.F.)

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

42. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1861 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Avviso di accertamento – Legittimità dell'avviso di accertamento – Mancata allegazione del pvc – Motivazione per relationem – Sussiste.
La mancata allegazione del pvc non inficia la legittimità dell'atto impositivo quando nello stesso è riportato il suo contenuto essenziale. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 42, comma 2

43. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2152 del 1° ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Avviso di accertamento – Motivazione "per relationem".
L'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7

44. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2596 del 12 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Atto impositivo – Motivazione per relationem – Legittimo.
L'obbligo motivazionale inerente a provvedimenti impositivi può essere assolto anche per relationem, tramite il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale. Avendo, infatti, l'atto impositivo la funzione di provocatio ad opponendum, deve ritenersi scevro da vizi, sotto il profilo motivazionale, allorquando faccia riferimento a un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, senza che in capo all'Amministrazione gravi l'obbligo di includere nell'avviso di accertamento le notizie poste a fondamento della verifica, né tantomeno di riportarne il contenuto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 241/1990, art 3; l. 212/2000, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 274 del 12 luglio 2005.

45. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2720 del 24 novembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Avviso di accertamento – Motivazione "per relationem" – Riferimento a documenti elaborati per soggetti terzi.
Quando l'accertamento si fonda su verbali e Ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, l'utilizzabilità degli stessi non richiede Il preventivo contraddittorio, onere non desumibile dall'ordinamento tributario in sede di raccolta degli elementi d! prova. L'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem" ovverosia

mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale. (G.G.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17260 del 2017

46. **Commissione tributaria per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2827 del 3 dicembre 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo**

Accertamento induttivo – Studi di settore – Integrazione motivazione – Illegittima.
La motivazione dell'avviso di accertamento induttivo, emesso sulle risultanze degli studi di settore non può essere integrata in sede di contezioso (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 23

RETTIFICA DICHIARAZIONE

Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA

47. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 304 del 14 settembre 2020. settembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

Accertamento sintetico – Redditometro – Onere della prova – Contribuente – Sussiste.
Il procedimento accertativo di cui all'art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973 dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti, indice di maggiore capacità contributiva, e ha carattere di presunzione legale relativa, con la conseguenza che è onere del contribuente dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 38, comma 4

48. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 75 del 21 dicembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano**

Accertamento sintetico – Redditometro – Onere prova contribuente.
È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, c. 4, del d.P.R. 600/73, nella formulazione anteriore alle modifiche introdotte dal d.l. 78/10, nella parte in cui consente l'accertamento con metodo sintetico mediante il cd. redditometro, con riferimento sia all'art. 23 Cost., poiché i relativi decreti ministeriali non contengono norme per la determinazione del reddito, assolvendo soltanto ad una funzione accertativa e probatoria, sia agli artt. 24 e 53 Cost., in quanto il contribuente può dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito accertato è insussistente ovvero costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta. Il potere dell'Amministrazione finanziaria di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, ai sensi dell'art. 38, c. 4, del d.P.R. 600/73, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, pertanto, legittima il riferimento a redditometri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38, c. 4; d.l. 78/10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 10037 del 24 aprile 2018; Cassazione, sez. V, sentenza n. 22285 del 26 ottobre 2011

49. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1715 del 31 luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Giannetta**

Accertamento – Studi di settore – Utilizzabilità a favore contribuente – Sussiste.
Nel caso di accertamento reddituale analitico/induttivo, ancorché esperito sulla base di differenti parametri di riferimento compreso uno studio statistico di una società privata, se il dichiarato risulta sostanzialmente in linea con quanto risultante dall'applicazione dello studio di settore, l'accertamento è da ritenersi illegittimo. Gli studi di settore sono stati infatti definiti tenendo conto di diversi parametri al fine di rispettare criteri di valutazione ispirati alla massima equità e valgono anche a favore del contribuente. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39; art. 2727 c.c. e segg.; d.l. 30/08/93 n. 331 convertito nella l. 427/1993

50. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3058 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta**

Rettifica dichiarazione – Accertamento sintetico – Reddito dichiarato – Maggior reddito accertato – Presunzione iuris et de iure – Prova contraria – Limiti.
L'art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600/1973, relativo alla rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche, prescrive che occorre giustificare la differenza del reddito sinteticamente accertato con quello dichiarato con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. Solo nel modo previsto dalla suddetta disposizione, può superarsi la presunzione "iuris et de iure" che non ammette quindi la prova contraria, se non come indicato, di aver conseguito un maggior reddito non dichiarato nella propria dichiarazione dei redditi. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38, comma 4

Analitico-induttivo

51. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 54 del 5 novembre 2020. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Accertamento analitico-induttivo – Sotto-fatturazione – Presupposti – Sussistono.
Il massiccio ricorso alla sotto-fatturazione delle vendite si traduce inevitabilmente nell'incompletezza, falsità e inesattezza delle scritture contabili, sicché è senz'altro legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, c. 1, lett. d); d.P.R. 633/72, art. 54, c. 2

52. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 100 del 6 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

Accertamento analitico induttivo – Presupposti – Sussistono.
In tema di accertamento del reddito di impresa, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione e di contabilità complessivamente inattendibile, è legittimo il ricorso al metodo analitico-induttivo, sulla base di elementi che consentano di accertare, in via presuntiva, maggiori ricavi, che possono essere determinati calcolando la media aritmetica o quella ponderata dei ricarichi sulle vendite. Inoltre, il ricorso a questo metodo di accertamento risulta altresì legittimo nel caso in cui la difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza raggiungano livelli di abnormità ed irragionevolezza. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 24330 del 30 settembre 2019; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 27617 del 30 ottobre 2018; Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 20036 del 27 luglio 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 22347 del 13 settembre 2018

53. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione n. 2, sentenza n. 320 del 27 ottobre 2020. Presidente: Novik, Estensore: Novik**

Accertamento – Impresa di ristorazione – Presunzioni – Consumo unitario di tovaglioli – Pasti effettivamente consumati – Legittimità – Sussiste.
In tema di accertamento presuntivo del reddito, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di una impresa di ristorazione in base al consumo unitario dei tovaglioli utilizzati (risultante per quelli di carta dalle fatture o ricevute di acquisto e per quelli di stoffa dalle ricevute della lavanderia), in quanto costituisce un dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto idoneo, anche di per sé solo, a lasciare presumere il numero dei pasti effettivamente consumati, pur dovendosi ragionevolmente sottrarre dal totale una certa percentuale di tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e le evenienze più varie per le quali ciascun cliente può essere indotto ad utilizzare più tovaglioli. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 39, comma 1, lett. d)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25129 del 7 dicembre 2016

54. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1510 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

Avviso di accertamento – Mancata valutazione rimanenze di magazzino – Accertamento analitico/induttivo – Sussiste.
Con riferimento ad una società di persone, la valutazione delle rimanenze di magazzino non effettuata in modo analitico, per gruppi omogenei di beni, come espressamente richiesto dall'art. 15 del d.P.R. 600/1973, legittima sempre l'accertamento analitico induttivo. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 16477 del 18/07/2014; Cassazione, sentenza n. 24016 del 24/11/2016; Cassazione, sentenza n. 10660 del 4/05/2018

55. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1836 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Scritture formalmente corrette – Accertamento analitico-induttivo – Condotte non economicamente giustificate – Legittimità – Sussiste.
In presenza di scritture formalmente corrette, è legittimo il ricorso al metodo analitico – induttivo nell'ipotesi in cui vi sia inattendibilità nella contabilità, inattendibilità che deve ritenersi sussistente qualora vi siano condotte non economicamente giustificate, quali l'antieconomicità di comportamenti imprenditoriali, ovvero allorquando le stesse siano in conflitto con i criteri della ragionevolezza. (C.F.)

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

56. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2531 del 4 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Accertamento analitico induttivo – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Qualora nell'atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato, anche attraverso presunzioni, che le operazioni sono oggettivamente inesistenti, sul contribuente grava l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni e tale prova non può limitarsi alla esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili, o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di fare apparire reale una operazione fittizia. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, co. 1, art. 40

57. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2588 del 12 novembre 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Accertamento analitico induttivo – Antieconomicità – Rileva il contesto aziendale in cui opera la società.

Ai fini della rideterminazione del reddito d'impresa fondato sulla c.d. antieconomicità, dev'essere considerato il contesto aziendale in cui la società opera. Di conseguenza, anche allorquando la società offra servizi ad un prezzo inferiore a quello di mercato (in difetto di altre presunzioni gravi, precise e concordanti) non trova giustificazione l'applicazione dell'art. 39, co. 1, d.P.R. 600/1973, posto che quest'ultima offriva detti servizi alle "consorelle" partecipanti della medesima holding e i minori ricavi conseguiti risultavano ampiamente compensati dai dividendi derivanti dalla partecipazione al gruppo, frutto questi ultimi dei maggiori proventi maturati dalle stesse "consorelle" in virtù del contenimento delle spese per i servizi oggetto di contestazione. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, co. 1

58. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2645 del 19 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Accertamento – Analitico-induttivo – Obbligo contraddittorio preventivo – Non sussiste.

In caso di accertamenti standardizzati, il contraddittorio endo-procedimentale costituisce un elemento indefettibile, la cui assenza determina la nullità dell'atto impositivo. Tuttavia, allorquando dalle risultanze in atti emerga che lo studio di settore ha rappresentato semplicemente il punto di partenza di una più ampia indagine, estesa ai ricavi dell'impresa, che ha portato ad evidenziarne: a) l'incongruità rispetto ai costi; b) l'antieconomicità di alcuni comportamenti, non si è in presenza di un accertamento standardizzato, ma di un analitico-induttivo, rispetto al quale non opera l'obbligo del contraddittorio preventivo a pena di nullità. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 25527 del 12 novembre 2020

59. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3027 del 17 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Persone fisiche – Rettifica dei redditi d'impresa – Accertamento analitico-induttivo – Presupposti.

L'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, sempre che essa raggiunga livelli di irragionevolezza

tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità. L'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere alla rettifica dei redditi d'impresa delle persone fisiche con il metodo analitico-induttivo sulla base della considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto se essa raggiunge livello di abnormità e irragionevolezza tali da rendere la documentazione contabile inattendibile. (F.Fa.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 4013 del 19 febbraio 2010

60. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3028 del 17 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Persone fisiche – Rettifica dei redditi d'impresa – Accertamento analitico-induttivo – Presupposti.
L'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, sempre che essa raggiunga livelli di irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità. L'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere alla rettifica dei redditi d'impresa delle persone fisiche con il metodo analitico-induttivo sulla base della considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto se essa raggiunge livello di abnormità e irragionevolezza tali da rendere la documentazione contabile inattendibile. (F.Fa.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 4013 del 19 febbraio 2010

Induttivo puro

61. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 138 del 18 dicembre 2020. Presidente: Montanari, Estensore: Pirola**

Accertamento induttivo del reddito – Ammissibilità – Criteri.
In tema di accertamento del reddito di impresa, la verifica dei maggiori ricavi non dichiarati può essere svolta in via induttiva ex art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973, sulla base di dati o notizie conosciute dall'Amministrazione finanziaria, allorché vi sia omessa o irregolare tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, così come in assenza di fatture di acquisto di prodotti venduti, indici della presenza di una contabilità infedele e inattendibile. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973, art. 39

62. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 425 del 19 novembre 2020. Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco**

Accertamento – Determinazione induttiva del reddito per mancata risposta a questionario – Presupposti.
L'accertamento induttivo a carico del contribuente, che risponde in modo evasivo al questionario dell'Agenzia delle Entrate, rende legittimo l'accertamento induttivo dell'Ufficio. Non basta, infatti, ottemperare formalmente all'invito producendo documentazione, ma è necessario che tale produzione sia pertinente e idonea a fornire i chiarimenti richiesti, pena, in mancanza, una sostanziale, omessa, esibizione. Dunque è legittimo l'accertamento induttivo non solo nelle ipotesi in cui il contribuente non risponda al questionario, ma anche quando fornisca chiarimenti carenti, tanto da integrare un rifiuto di esibizione. (S.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 21823 del 7 settembre 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 31721 del 7 dicembre 2018

63. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1566 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Accertamento analitico-induttivo – Applicazione percentuale di ricarico – Cedente.
L'accertamento analitico-induttivo di maggior ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale, operato attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico medio-ponderato, si effettua: a) applicando detta percentuale sul costo del venduto quale accertato nei confronti dell'impresa; b) sommando l'importo così ottenuto (margine di guadagno) al predetto costo del venduto accertato; c) detraendo dall'importo così ottenuto (ricavi accertati) i ricavi dichiarati dall'impresa o comunque accertati sulla base della sua contabilità. Configurandosi alla stregua di presunzioni semplici, per contrastare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente avrebbe dovuto dimostrare l'assenza del nesso causale tra queste (id est le presunzioni) e l'accertamento del maggior reddito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 19213 del 2 agosto 2017

64. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1582 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Accertamento induttivo – Mancata presentazione dichiarazione – Legittimo.
In caso di mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Ufficio può ricorrere all'accertamento induttivo e, pertanto, l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti. All'uopo, l'Amministrazione finanziaria può far applicazione di presunzioni cosiddette "supersemplici", ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. (M.F.R.)

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

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

65. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 107 del 6 novembre 2020. Mottola, Estensore: Cantoni**

Accertamento parziale – Presupposti – Sussistono.
L'accertamento parziale dell'Iva e delle imposte dirette può essere legittimamente adottato anche su iniziativa propria dell'ufficio titolare del potere di accertamento totale, in quanto rappresenta uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione, a prescindere dal fatto che quest'ultima provenga da un soggetto estraneo all'amministrazione o da fonti ad essa interne. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 41-bis; d.P.R. 633/72, art. 54, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27323 del 23 dicembre 2014

66. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2512 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Accertamento parziale – Segue le stesse regole degli accertamenti.
Ai sensi dell'art. 41 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, l'Agenzia delle Entrate, senza pregiudizio dell'ulteriore attività accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, può procedere con l'accertamento parziale, il quale costituisce una modalità procedurale che segue le stesse regole previste per gli accertamenti. Segnatamente, l'accertamento parziale non è circoscritto all'accertamento del reddito d'impresa o a solo talune delle categorie di redditi di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 917 del 1986, né è richiesto all'Ufficio di fornire la prova certa del maggior reddito, prova che può essere raggiunta anche con le presunzioni di cui alla fonte legale. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 38, 39, 41 bis e 43; d.P.R. 633/1972, artt. 54 e 55; d.P.R. 633/1972, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 5977 del 2007; Cassazione, n. 2761 del 2009; Cassazione, n. 25335 del 2010; Cassazione, n. 496 del 2013; Cassazione, n. 20946 del 2013; Cassazione, n. 25989 del 2014; Cassazione, n. 27323 del 2014

ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

67. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 127 del 16 dicembre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

Avviso recupero credito d'imposta – Accertamento con adesione – Applicabilità.
Agli avvisi di recupero di crediti di imposta va riconosciuta, accanto alla funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, anche un'autonoma natura impositiva, sicché ad essi è applicabile la procedura di accertamento con adesione di cui al d.lgs. 218/97 non ostandovi alcuna disposizione del predetto decreto. Ne consegue che il contribuente può quindi legittimamente avvalersi della sospensione di novanta giorni del termine per proporre ricorso. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 16761 del 7 luglio 2017

68. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 53 del 1° dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Giunta**

Accertamento con adesione – Perfezionamento della procedura – Definizione imposte e sanzioni.
Il perfezionamento della procedura di accertamento con adesione non consente alcuna revisione di quanto disciplinato, con quell'atto, tra l'Ufficio e il contribuente. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 218/1997

69. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3083 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Istanza di accertamento con adesione – Finalità dilatorie – Sospensione termine processuale – Applicabilità.
La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione determina sempre la sospensione del termine per impugnare, anche nel caso in cui venga presentata con finalità dilatorie. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 218/1997, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 24 ottobre 2019, n. 27274

INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE

70. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 432 del 18 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Istanza di autotutela – Silenzio dell'Ufficio – Sussistenza di un obbligo di risposta – Insussistenza – Inammissibilità del ricorso.

Deve ritenersi inammissibile il ricorso proposto avverso il silenzio dell'Ufficio a fronte di istanza di annullamento in autotutela con cui il contribuente evidenzia la presunta sussistenza di nullità, nonché di ipotesi di decadenza e prescrizione, con riferimento ad importi iscritti a ruolo e relativi ad atti divenuti definitivi, in quanto l'Amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di rispondere alle istanze di autotutela. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 564/1994, art. 2-quater

71. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 436 del 18 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Provvedimento di autotutela parziale – Impugnabilità – Insussistenza – Inammissibilità del ricorso.

Deve ritenersi inammissibile il ricorso proposto avverso il provvedimento di autotutela parziale con cui il contribuente evidenzia la presunta sussistenza di vizi che inficerebbero la restante parte dell'avviso di accertamento, trattandosi di un provvedimento impositivo oramai divenuto definitivo per omessa impugnazione. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 564/1994, art. 2-quater

72. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2752 del 25 novembre 2020. Presidente: Pezza, Estensore: Baldi**

Diniego tacito assunto dall'Ufficio in sede di autotutela – Impugnabilità.

Nel caso di un provvedimento di diniego assunto in sede di autotutela lo stesso è impugnabile dal contribuente nei limiti in cui l'indagine richiesta al giudice attenga al corretto esercizio del potere di autotutela da parte dell'Ufficio (eccesso di potere, violazione di legge) senza entrare nel merito della pretesa tributaria. (G.O.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 7617 del 2018

73. **Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 1522 del 30 dicembre 2020.**

Autotutela – Mancata risposta da parte dell'Amministrazione – Denuncia di reato da parte dell'Amministrazione finanziaria – Obbligo di denuncia di reato – Comportamenti ondivaghi dell'Amministrazione finanziaria.

I - Pur non esistendo un obbligo giuridico formale dell'Amministrazione finanziaria di rispondere all'istanza di autotutela avanzata dal contribuente (come affermato dalla giurisprudenza e ribadito dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 181 del 2017), una risposta dell'Ufficio è sempre auspicabile, in applicazione del principio di collaborazione e buona fede sancito dall'art. 10 dello Statuto. Peraltro, qualora, dopo la presentazione dell'istanza, sia stato avviato un procedimento di accertamento con adesione e l'Ufficio abbia esplicitato le proprie ragioni negative, ribadite nelle controdeduzioni al ricorso proposto dal contribuente, deve ritenersi che, avendo l'Ufficio fatto comunque conoscere la sua posizione, una risposta scritta apparisse ultronea, se non ripetitiva, di quanto già espresso in precedenza.

II - Il funzionario dell'Amministrazione finanziaria, come pubblico ufficiale, ha l'obbligo della denuncia di reato (art. 331 c.p.p.), al di là della valutazione circa l'effettiva sussistenza del reato,

rimessa all'Autorità giudiziaria. La circostanza che la fattispecie denunciata non costituisse più il reato di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000, a seguito delle modifiche legislative apportate, è irrilevante, perché, le valutazioni pertinenti alla sussistenza o meno del reato competono all'Autorità giudiziaria, che non è vincolata alla rappresentazione dei fatti operata dal denunciante. Lo stesso dicasi per la causa estintiva del reato di cui all'art. 150 c.p., la cui valutazione è sempre rimessa alla predetta Autorità.

III - Appare contraddittorio l'atteggiamento tenuto da differenti Uffici nell'ambito della Direzione Regionale della Lombardia a proposito della medesima questione relativa al disconoscimento di interessi passivi ex artt. 110, comma 7, e 96 TUIR in finanziamenti intercompany. Nel contribuente, comportamenti ondivaghi dell'Amministrazione finanziaria suscitano perplessità e finiscono per compromettere i principi dell'affidamento, della collaborazione e della buona fede, tutelati dallo Statuto del contribuente. È, quindi, auspicabile e necessario che i diversi Uffici provinciali della medesima Direzione Regionale dell'Agenzia si confrontino tra loro ed assumano atteggiamenti univoci in relazione a determinate questioni, che involgono la corretta applicazione di principi relativi all'imposizione fiscale. Il Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate è in grado di assumere iniziative idonee ad un interscambio di informazioni tra i diversi uffici finanziari della Regione, con adozione di comportamenti tra gli stessi coerenti in ordine a determinate questioni. (A. Simone)

Riferimenti normativi: art. 331 c.p.p.; d.lgs. n.74/2000, art. 4; d.P.R. 22.12.1986, n. 917, artt. 110, comma 7, e 96

NOTIFICAZIONI

74. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 383 del 26 novembre 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Accertamento – Notifica – Società cancellata – Termine quinquennale.
Sono validi gli avvisi di accertamento notificati presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale della società estinta entro il termine di cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle Imprese. Nel caso di specie risultava documentato che la notifica era regolarmente avvenuta nelle forme di cui all'art. 140 c.p.c. e la raccomandata con avviso di ricevimento era stata restituita al mittente per compiuta giacenza. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 175/2014, art. 28, co. 4 e 5; art. 2495 c.c.; art. 140 c.p.c.

75. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 474 del 3 dicembre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Notifiche a mezzo servizio postale – Scissione della notifica ai fini del perfezionamento.
In tema di notifica a mezzo del servizio postale, la notifica mezzo posta deve considerarsi perfezionata per il notificante con la consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, in quanto principio generale trova applicazione anche nell'ipotesi in cui la notifica venga eseguita a mezzo posta. Gli accertamenti consegnati all'ufficio postale completano la notifica in due momenti diversi: per l'ente notificante con la consegna dell'atto all'agente notificatore (posta, ufficiale giudiziario, messo) mentre per il destinatario con l'avvenuta ricezione. (I.R.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 477/2002; Corte di Cassazione, sentenza n. 4933 del 17/01/2019

76. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1447 del 1° luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Noschese**

Notifica cartella esattoriale – Presunzione iuris tantum della qualità del consegnatario quale persona di famiglia, addetto alla casa o all'ufficio – Prova contraria – Necessità.
In tema di procedimento di notifica di cartella esattoriale, di cui all'art. 60 d.P.R. 602/1973, è applicabile, per analogia di contesto giuridico, il principio secondo cui, in caso di notifica ai sensi dell'art. 139, co. 2, c.p.c., la qualità di persona di famiglia o di addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda di chi ha ricevuto l'atto si presume "iuris tantum" dalle dichiarazioni recepite dall'ufficiale giudiziario nella relata di notifica, incombendo sul destinatario dell'atto, che contesti la validità della notificazione, l'onere di fornire la prova contraria ed, in particolare, l'inesistenza di alcun rapporto con il consegnatario, comportante una delle qualità su indicate ovvero la occasionalità della presenza dello stesso consegnatario. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26 c. 6 e art. 60; art. 139 comma 2 e ss. c.p.c.

77. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2892 del 9 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Gaeta**

Notifica a mezzo pec – Conoscibilità della pretesa – Raggiungimento dello scopo.
L'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna dello stesso ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. Del pari, l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna telematica con file in estensione.doc, anziché formato.pdf ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 6417 del 2019

SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA

78. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 77 del 21 settembre 2020. Presidente: Abate, Estensore: Vitali**

Società di persone – Dazione di denaro ai soci – Riqualificazione – Obbligo di ritenuta.
In caso di versamenti effettuati ogni anno a titolo di anticipazione sugli utili da una società di persone a favore dei due soci, ove poi gli utili effettivamente conseguiti risultino di gran lunga inferiori ed il credito vantato nei confronti dei soci non sia mai da questi soddisfatto, risulta ragionevole riqualificare le dazioni come compensi agli amministratori per l'attività prestata a favore della società. Tale riqualificazione comporta, tra l'altro, l'obbligo di versare le ritenute sugli importi che, secondo l'articolo 50, comma 1 lett. e-bis, del TUIR, sono assimilati ai redditi da lavoro dipendente. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 50

DECADENZA E PRESCRIZIONE

79. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 334 del 15 ottobre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Cartelle di pagamento – Imposte erariali – Riscossione – Prescrizione decennale.
Con riguardo alle cartelle di pagamento che hanno per oggetto imposte erariali (Irpef – Iva – Irap), si osserva che il credito per la loro riscossione si prescrive nell'ordinario termine

decennale, venendo in rilievo, in assenza di un'espressa previsione, la norma generale di cui all'art. 2946 c.c.; non può infatti applicarsi l'estinzione quinquennale prevista dall'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", in quanto l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario ed il pagamento non è mai legato ai precedenti, bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. VI-V, ordinanza n. 12740 del 26 giugno 2020

80. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1512 del 15 luglio 2020. Presidente: Ortolani, Estensore: Scarabelli**

Detenzione di ricchezze in Paesi Black list – Modello RW – Violazione dell'obbligo di indicazione – Presunzione di evasione – Raddoppio dei termini – Norma sostanziale irretroattiva.
La norma di cui all'art. 12 del d.l. 78/2009, che ha introdotto un regime di presunzione legale secondo il quale in assenza di prova contraria le somme detenute in Paesi "Black list" sono considerate come redditi sottratti all'imposizione, prevedendo ai commi 2 bis e ter il raddoppio dei termini per l'accertamento, ha natura sostanziale e, quindi, irretroattiva avendo introdotto per la prima volta una presunzione legale e avendo inciso sulla ripartizione dell'onere probatorio. (Al.Ce.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: *contra Cass., sez. V, n. 29632 del 2019*

81. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1660 del 20 luglio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Crespi**

Accertamento – Redditi esteri – Retroattività raddoppio termini – Sussiste.
Nel caso di detenzione di attività finanziarie in paese a fiscalità privilegiata (Svizzera) non dichiarate da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia, i termini di decadenza per l'accertamento ex art. 41 bis del d.P.R. 600/1973 sono raddoppiati (art. 12, comma 2 bis, del d.l. 78/2009). (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41 bis; d.l. 78/2009, art. 12, comma 2 bis

82. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1733 del 3 agosto 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Raddoppio dei termini – Denuncia penale – Termini per l'accertamento.
Il raddoppio dei termini di accertamento, nella versione vigente ratione temporis (id est antecedentemente le modifiche di cui al d.lgs. n. 128/2015), non opera nei casi in cui la denuncia all'Autorità giudiziaria, in ordine ad una condotta tributaria penalmente rilevante, sia stata presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini per l'accertamento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 43; d.P.R. n. 633/1972, art. 57

83. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1815 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Irap – Raddoppio dei termini – Non sussiste.
Il cd. "raddoppio dei termini" non trova applicazione ai fini Irap, non essendo tale imposta contemplata dalla disciplina penale-tributaria. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43; art. 331 c.p.

84. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2048 del 29 settembre 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

Avviso di accertamento – Raddoppio dei termini di accertamento – Natura sostanziale della norma – Esclusione dell'applicazione retroattiva.
Stando al tenore letterale dell'art. 12 d.l. 78/2009, la conclusione interpretativa che appare logicamente più corretta, anche sulla base di criteri sistematici, è quella di ritenere la disposizione in ordine al raddoppio dei termini di accertamento di cui al comma 2-bis priva di efficacia retroattiva; ciò anche in quanto il raddoppio dei termini è riferibile agli accertamenti effettuati in applicazione della presunzione legale introdotta al comma 2 che, senza dubbio, non può considerarsi applicabile in via retroattiva, nonché per le implicazioni che una diversa interpretazione avrebbe in termini di sostanziale compromissione dell'effettività dei diritti di difesa. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, comma 2-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 33223 del 21 dicembre 2018; Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 5471 del 25 febbraio 2019; Cass. civ., sez. VI -5, ordinanza n. 5885 del 28 febbraio 2019; Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 26410 del 17 ottobre 2019

85. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2512 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Termini di accertamento imposte dirette e Iva – Raddoppiati in presenza di indizi di reato.
Ai sensi dell'art. 37, comma 24, del d.l. n. 223 del 2006, ad integrazione del terzo comma dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, gli ordinari termini di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione. Segnatamente, i termini sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione della denuncia penale, anche se questa è stata archiviata o presentata oltre i termini di decadenza. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.l. 223/2006, art. 37 comma 24; d.P.R. 600/1973, art. 43 comma 3; d.lgs. 128/2015, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 6668 del 9 marzo 2020; Cassazione, n. 16728 del 2016; Cassazione, n. 26037 del 2016

86. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2512 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Termini di accertamento imposte dirette e Iva – Raddoppio dei termini – Regime transitorio – Obbligo trasmissione denuncia penale – Mancata notifica atto impositivo entro il 2 settembre 2015.
In tema di termini di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, il regime transitorio previsto dalla l. n. 208 del 2015 per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 – secondo cui il raddoppio dei termini, come stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del comma 132 – riguarda solo la fattispecie non regolata dal precedente regime transitorio, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015. (L.V.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1 comma 132; d.lgs. 128/2015, art. 3 comma 2

87. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2665 del 19 novembre 2020. Presidente: Martorelli, Estensore: Palma**

Accertamento – Decadenza – Raddoppio dei termini – Presupposti.
Il comma 3 dell'art. 43 stabilisce, per il raddoppio dei termini di accertamento, un imprescindibile nesso tra la violazione amministrativa e l'obbligo di denuncia di uno dei reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000. In altri termini, non è sufficiente essere in presenza di una qualsiasi condotta astrattamente sussumibile in una delle fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000, per poter invocare il raddoppio dei termini, ma è necessario che il delitto tributario sia la conseguenza della violazione delle norme in materia fiscale (il legislatore usa il verbo "comporta" per indicare che il reato deve essere proprio l'effetto della violazione). Anche la ratio della norma porta a delimitare l'ambito applicativo solo a quelle ipotesi più gravi di evasione, che sono state perpetrate attraverso la commissione di condotte delittuose, che richiedono tempi lunghi di accertamento in sede penale. E proprio per consentire l'utilizzo in sede amministrativa delle risultanze probatorie penali, il legislatore ha inteso concedere termini raddoppiati. Non è invece consentito all'Ufficio dilatare i tempi dell'accertamento oltre ogni limite di ragionevolezza, svuotando di significato i termini decadenziali che sono invece posti dall'ordinamento a garanzia della certezza dei rapporti giuridici, sussistendo la necessità di limitare la durata del periodo di incertezza in cui viene a trovarsi la sfera giuridica del contribuente, per effetto dell'esercizio dei legittimi poteri di controllo, che la legge assegna agli Uffici impositori. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43, comma 3; d.lgs. 128/15, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 147 del 20 luglio 2011; Ctr Milano, sez. XIV, sentenza n. 2666 del 19 novembre 2020

DISCIPLINA SANZIONATORIA

88. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 175 del 12 novembre 2020. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

Irpef – Società non residente a ristretta base partecipativa – Redditi imputabili a socio-amministratore – Onere della prova.
Deve essere accolta la contestazione volta ad accertare un maggior reddito in capo al contribuente residente ai fini fiscali in Italia, socio ed amministratore di società estera, in assenza della prova contraria (che incombe in capo al socio fornire) di: (I) esser fuoriuscito dalla compagine societaria di società estera prima della realizzazione dei redditi in esame; (II) che la società partecipata abbia ceduto immobili ad un valore di mercato diverso da quello (irrisorio) indicato nei registri immobiliari esteri e che; (III) gli introiti dell'operazione estera siano rientrati in Italia e quale ne sia stata la destinazione. Il reddito della società estera deve essere debitamente suddiviso, pro quota, in capo ai tre soci facenti parte della compagine societaria. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.l. 472/97, art.16; d.l. 167/90, art. 6

89. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 76 del 21 settembre 2020. Presidente: Abate, Estensore: Abate**

Controllo dichiarazioni redditi – Mancato controllo sui documenti – Sanzioni in capo all'intermediario.
In caso di errore nell'elaborazione del modello 730, risponde anche l'intermediario incaricato; in caso di dolo o colpa grave a questi si applicano le sanzioni previste per le violazioni tributarie

ed in aggiunta una specifica sanzione amministrativa, mentre in caso di colpa lieve l'intermediario è tenuto solo al pagamento del 30% della maggiore imposta riscontrata. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/97, art.39

90. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 77 del 21 settembre 2020. Presidente: Abate, Estensore: Vitali**

Sanzioni – Elemento soggettivo – Onere della prova – Presunzione di colpa.
Ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, e della conseguente applicazione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997 è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una volontà di evasione di imposta, atteso che la norma pone una presunzione di colpa a carico di chi pone in essere l'atto vietato. (F.D.T.)

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

91. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 56 del 6 novembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Responsabile di assistenza fiscale – Sanzioni – Ius superveniens – Favor rei.
Le somme imputate al responsabile di assistenza fiscale, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. a), del d.lgs. 241/97, hanno un evidente carattere sanzionatorio essendo legate all'infedeltà della dichiarazione e, in sostanza, ad una violazione di legge, pertanto non può condividersi la natura risarcitoria delle somme. Trova pertanto applicazione il principio del favor rei di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. 472/97, così che al momento dell'irrogazione della sanzione, occorre confrontare la sanzione originaria nella misura vigente al tempo della violazione con quella introdotta a seguito delle modifiche apportate dall'art. 7-bis del d.l. 4/19. Poiché la prima è meno favorevole della seconda, è la seconda che deve essere irrogata. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/97, art. 39, comma 1, lett. a)

92. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 100 del 6 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

Sanzioni – Recidiva e continuazione – Presupposti – Non sussistono.
La disciplina di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. 472/1997 non può trovare applicazione in mancanza di un accertamento definitivo in merito alla violazione di fatti illeciti della stessa indole. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1992, art. 12, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 13329 del 17 maggio 2019

93. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1776 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Mancato pagamento del debito tributario – Concordato preventivo – Applicazione delle sanzioni – Legittimità – Sussiste.
Il mancato pagamento del debito verso il Fisco, per il fatto stesso dell'ammissione alla procedura concorsuale e dell'impossibilità di eseguire pagamenti prima dei tempi e nelle forme concorsuali proprie della c.d. procedura minore, non genera affatto automaticamente l'esenzione della sanzione per la detta impossibilità di eseguire il pagamento dopo l'ammissione alla procedura, dovendosi valutare il comportamento tenuto dal debitore con ritardo alla intenzionalità di detto adempimento, correlata alla situazione di giuridica impossibilità di esecuzione del pagamento. (C.F.)

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

94. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2204 del 7 ottobre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella**

Accertamenti da studi di settore – Sanzioni tributarie – Connotazione psicologica di dolo o colpa – Non sussiste – Sanzioni tributarie amministrative – Irrogazione – Non sussiste.
Le sanzioni tributarie, per come previsto espressamente dall'art. 5 del d.lgs. 472 del 1997, non possono essere irrogate qualora non sia ravvisabile una connotazione psicologica di colpa o dolo che certamente non può essere insita in una presunzione quale quella degli studi di settore. Ove infatti i (maggiori) ricavi accertati non provengano da un occultamento di imponibile o dal riscontro di una violazione effettivamente commessa dalla società, ma derivino da una elaborazione di dati da parte del programma GERICO, non sussiste alcuna condotta "cosciente e volontaria", ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 472 del 1997. Peraltro, è noto che il programma GERICO è messo a disposizione dei contribuenti ben oltre la chiusura dell'esercizio sociale e del periodo di imposta; i dati di GERICO, infatti, sono comunicati ai contribuenti nei mesi di agosto/settembre ben dopo la chiusura del bilancio e soltanto in prossimità del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Alla chiusura del periodo di imposta (31 dicembre) ed al momento di approvazione del bilancio e dei relativi ricavi (30 aprile) i contribuenti non hanno possibilità di conoscere il ricavo "puntuale" previsto dallo specifico studio di settore attraverso l'elaborazione dei dati di GERICO È dunque da escludersi che nel caso di specie la società abbia agito con dolo o anche solo con colpa perché al momento di approvazione del bilancio e dei relativi ricavi non poteva avere alcuna conoscenza dell'importo dei ricavi puntuali che sarebbero poi stati elaborati dal programma GERICO. (G.Gi.)

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

95. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2711 del 24 novembre 2020. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna**

Accertamento – Disapplicazione delle sanzioni – Presupposti.
Ai sensi dell'articolo 10 l. 212/2000, i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede; non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione finanziaria o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione stessa; le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta (e conformemente, l'articolo 6, comma 2, d.lgs. 472/1997, prevede che non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento dei tributi). Se è vero che esiste una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, così che è lasciato a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa e che quindi incombe sul contribuente l'onere di provare l'assenza di colpa o la sussistenza delle cause di non punibilità al fine di escludere le sanzioni, è però altrettanto vero che, in base alla disciplina relativa alle violazioni formali senza debito d'imposta, l'Ufficio non può, da un lato, ritenere che la violazione costituita dallo scorporo operato nell'ambito d'imposta errato sia formale, senza creare alcun danno o debito d'imposta, e, dall'altro, considerare diversamente il trattamento da riservare alle sanzioni: se la violazione è stata solo formale ed

improduttiva di danno o di debito d'imposta, non è ragionevole e comunque contrario al principio di buona fede infliggere comunque le sanzioni. (S.C.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10; d.lgs. 472/97, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 4171, del 20 febbraio 2009; Cassazione, sez. V. sentenza n. 22890, del 25 ottobre 2006

96. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2753 del 25 novembre 2020. Presidente: Pezza, Estensore: Baldi**

Sanzioni amministrative – Esimente.
Nel caso di accertamento di imposte le sanzioni non sono dovute dal contribuente qualora dimostri che la violazione contestata è imputabile a soggetto terzo nei confronti del quale è stata presentata denuncia penale. Nel caso di specie l'Ufficio aveva contestato al contribuente una indebita detrazione Iva. Il contribuente nell'impugnare l'avviso di accertamento aveva chiesto la non applicazione delle sanzioni posto che la violazione contestata era riconducibile ad un soggetto terzo libero professionista nei cui confronti era stata presentata denuncia penale. L'esimente delle sanzioni opera dunque in presenza di denuncia penale e in assenza di comportamento colposo del contribuente. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472 del 1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 29849 del 2019

97. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3022 del 17 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Disciplina sanzionatoria – Continuazione tributaria – Cumulo materiale e giuridico.
Quanto alle sanzioni, va condiviso il ripetuto insegnamento della Suprema Corte secondo cui spetta all'ultimo giudice, in ossequio all'istituto della continuazione tributaria (applicabile anche in tema di tributi locali), rideterminare la sanzione complessiva anche per conformare a ragionevolezza un cumulo materiale altrimenti eccessivo: si tratta qui, in ogni caso, di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta successivi. In applicazione dell'art. 12, co. 5, d.lgs. 472/97 ed all'interno dei parametri ivi previsti, la sanzione complessiva, tenuto conto del numero delle violazioni e della loro palmare evidenza, va quindi, rispetto al cumulo materiale, congruamente rideterminata. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 12, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 18230 del 16.09.2016; Cassazione civile, sentenza n. 5648 del 2.3.2020; Cassazione civile, sentenza n. 11612 del 16.6.2020

ALTRO

98. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 152 del 27 ottobre 2020. Presidente: Oldi, Estensore: Oldi**

Accertamento – Accollo di debiti – Compensazione – Non sussiste.
In caso di accollo, il debito accollato non può essere estinto utilizzando in compensazione crediti dell'accollante. Ciò in quanto la compensazione, fatte salve specifiche eccezioni, trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 28162 del 26 novembre 2008

99. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 259 del 2 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Contraddittorio endo-procedimentale – Tributi non armonizzati – Mancato esperimento – Invalidità dell'atto – Sussiste solo allorquando espressamente sancito.
A differenza di quanto avviene nel procedimento amministrativo, nell'ordinamento tributario è assente una norma che sancisca l'obbligatorietà, in termini generali ed astratti, del contraddittorio endo-procedimentale. Pertanto, la violazione da parte dell'Ufficio dell'obbligo in questione comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento solamente allorquando la ripresa riguardi tributi armonizzati (id est l'Iva) ovvero ogni altra ipotesi espressamente stabilite dal legislatore. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

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

100. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 283 del 7 agosto 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Accertamento – Associazione non riconosciuta – Responsabilità personale e solidale amministratore – Non sussiste.
La responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 c.c. per colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, non scaturisce dalla mera investitura di una carica sociale (nel caso di specie, amministratore), ma dall'attività negoziale da questi concretamente svolta e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori tra l'ente e i terzi. Nel caso di specie, atteso che non risultava che l'amministratore avesse agito in nome e per conto dell'associazione né che avesse assunto la qualifica di "rappresentante fiscale" (avendo cioè adempiuto specifici obblighi fiscali), è illegittima la pretesa dell'Amministrazione finanziaria che lo consideri responsabile per le violazioni tributarie dell'ente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 38 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19982 del 24 luglio 2019

101. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 353 del 10 novembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Accertamento catastale – Procedura Docfa – Obbligo di sopralluogo – Non sussiste.
Nell'ambito delle procedure di accertamento catastale, la normativa vigente, in particolare il d.m. 701/1994 ha portato una radicale innovazione nella trattazione della specifica materia, con il diretto coinvolgimento del contribuente, tramite il proprio tecnico incaricato e di fiducia, con la denuncia tramite la procedura informatizzata Docfa. È la norma vigente sugli accatastamenti con la procedura Docfa che prevede la non obbligatorietà del sopralluogo negli accertamenti stessi. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

102. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 126 del 23 dicembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Minatta**

Accertamento – Questionario – Mancata o tardiva risposta del contribuente – Documenti non forniti in sede precontenziosa – Sanzione – Inutilizzabilità.
L'omessa o intempestiva risposta al questionario previsto dall'art. 32, comma 4, d.P.R. 600/1973 è sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 32, comma 4

103. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 98 del 27 ottobre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Anomalie contabili – Onere prova contribuente – Pagamenti Pos – Inapplicabilità.
In caso di gravi anomalie contabili dalle quali emerga una generale propensione della società contribuente a porre in essere condotte evasive (quale, ad esempio, l'omessa emissione di scontrini fiscali relativi ad altrettante ricevute di pagamento a mezzo Pos), grava su quest'ultima l'onere di fornire specifiche giustificazioni per ricondurre il fenomeno ad una anomalia del tutto eccezionale, e quindi non utilizzabile come dato sintomatico di un vero e proprio sistema di evasione. Inoltre, la disciplina fiscale di cui all'art. 39-quater, comma 2, del d.l. 269/2003, che riguarda esclusivamente gli "apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo", non può trovare applicazione ai pagamenti a mezzo Pos, in quanto relativa a strumenti totalmente diversi per caratteristiche tecniche e funzionali. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 269/2003, art. 39-quater, comma 2

104. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 246 del 4 agosto 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

Accertamento – Associazioni prive di personalità giuridica – Responsabilità dei rappresentanti per i debiti dell'associazione – Applicabilità ai debiti tributari – Condizioni.
Sono chiamati a rispondere dei debiti dell'associazione, ex art. 38 c.c., i rappresentanti delle stesse associazioni, limitatamente al periodo di reale investitura della carica, purché venga dimostrata in maniera chiara ed inequivocabile l'attività di gestione svolta in nome e per conto dell'associazione. La responsabilità personale e solidale del rappresentante dell'ente si applica anche ai debiti di natura tributaria sorti nel periodo di relativa investitura, tuttavia, a tal fine, occorre che sia data prova del fatto che il soggetto, in forza del ruolo rivestito, abbia effettivamente diretto la gestione complessiva dell'ente. (D.Z.)

Riferimenti normativi: art. 38 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22861 del 26 settembre 2018

105. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 470 del 1° dicembre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Ascione**

Avviso di accertamento – Difetto di sottoscrizione – Delega alla firma – Vizio di forma.
Il vizio di un atto sottoscritto da un dirigente illegittimo non ha natura invalidante, in quanto soltanto vizio di forma. Non soltanto è irrilevante che la persona fisica che lo abbia sottoscritto o abbia delegato la firma, sia o meno dirigente, ma anche che non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento e sulla forma degli atti, qualora per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non sarebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. La delega di firma del funzionario incaricato (che non ha sostenuto un concorso) non è di per sé motivo per contestare la nullità dell'atto opposto. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1973, art. 42

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22803/2015; Corte di giustizia U.E. del 3 luglio 2014 cause riunite 129/13 e 130/13

106. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 32 del 4 novembre 2020. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti**

Credito d'imposta – Redditi esteri – Requisiti.
Il credito, riferibile alle imposte già pagate all'estero, può essere riconosciuto solamente se i redditi, oggetto di imposizione estera e che concorrono alla formazione del reddito complessivo in Italia, sono stati indicati nella relativa dichiarazione. (F.T.)

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

107. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 253 del 20 luglio 2020. Presidente: Mazzeo Rinaldi, Estensore: Surano**

Atto di recupero – Credito d'imposta sulla ricerca e sviluppo – Mancata compilazione del Quadro RU di periodi d'imposta successivi – Decadenza – Non sussiste.
In materia di credito d'imposta sulla ricerca e sviluppo ex art. 1, commi da 280 a 283, l. 296/2006, la previsione dell'art. 5 d.m. 76/2008, che richiede di indicare, a pena di decadenza, in una apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta, è da interpretare nel senso di un obbligo di compilazione del Quadro RU relativo al modello Unico del periodo d'imposta in cui i costi sono stati sostenuti e hanno dato origine al credito d'imposta, non sussistendo motivi per cui tale esposizione debba essere ripetuta nei modelli relativi ai periodi d'imposta di utilizzo, posto che, per un costante, condivisibile, indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione, "in virtù del principio di collaborazione e buona fede che, ai sensi dell'art. 10, comma 1, della l. 212/2000, deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, a quest'ultimo non possono essere richiesti, anche ove l'onere probatorio sia a carico dello stesso, documenti e informazioni già in possesso dell'Ufficio. Nonostante l'art. 1, comma 283, l. 296/2006 preveda che appositi obblighi di comunicazione siano individuati mediante apposito decreto ministeriale, non è previsto in nessuna parte che il mancato rispetto dell'obbligo comunicativo, cioè la carente compilazione del Quadro RU, sia sanzionato con la decadenza; va dunque dichiarata sul punto l'illegittimità del d.m. 76/2008, il quale è comunque un regolamento e ha introdotto una sanzione non prevista dalla legge. Ne consegue la relativa disapplicazione, ai sensi dell'art. 7, comma 5, d.lgs. 546/1992. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, commi 280-283; d.m. 76/08, art. 5; d.lgs. 546/92, art. 7, comma 5; l. 212/00, art. 10, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord., sez. 6-5, n. 13822 del 31 maggio 2018; Ctp Reggio Emilia, sez. 2, n. 42/2019; Ctp Milano, sez. 1, n. 4467/2018

108. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 273 dell'8 settembre 2020. Presidente: Soprano, Estensore: Vitelli**

Atto di diniego di rimborso Irpef – Rendita da "secondo pilastro" svizzero LPP – Applicazione retroattiva dell'imposta sostitutiva del 5% – Non sussiste.
In materia di tassazione delle rendite pensionistiche svizzere, l'estensione dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 5%, in precedenza prevista per le sole rendite AVS (c.d. "primo pilastro"), anche alle rendite LPP (c.d. "secondo pilastro"), ad opera dell'art. 55-quinquies del d.l. 50/2017, in vigore dal 24 giugno 2017, non ha portata retroattiva, non avendo valenza di norma di interpretazione autentica. Pertanto, prima dell'entrata in vigore dell'art. 55-quinquies del d.l. 50/2017 (24 giugno 2017), le rendite LPP dovevano essere necessariamente assoggettate a tassazione progressiva. Per quanto invece concerne la presunta nullità dell'atto impugnato per omesso contradditorio preventivo con il contribuente, nell'ordinamento tributario italiano non esiste un obbligo generalizzato di contradditorio preventivo. Si deve per

contro evidenziare che le sentenze della Cassazione n. 19667/2014 e 19668/2014 citate dal contribuente si riferiscono unicamente alle iscrizioni ipotecarie ex art. 77 del d.P.R. 602/1973, in riferimento al regime antecedente all'entrata in vigore del d.P.R. 602/1973, art. 77, comma 2-bis, introdotto con d.l. 70/2011, aspetto evidenziato anche dalla Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 50/2017, art. 55-quinquies

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 19667/2014; Cass. 19668/2014; Cass., SS.UU., 24823/2015

109. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 289 del 30 settembre 2020. Presidente: Novik, Estensore: Boschetto**

Diritto al rimborso per imposte estere – Voluntary disclosure – Sussiste.
In materia di rimborso di crediti per imposte estere non riconosciute dall'Ufficio in sede di "voluntary disclosure", la Commissione ritiene che, secondo i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva, il fatto di aver omesso in dichiarazione un credito d'imposta non può comportare di per sé la decadenza e la perdita di quel credito, atteso che non esiste una sanzione generale in tal senso, e ciò pur a fronte dei potenziali effetti preclusivi derivanti dalla scelta del contribuente di pervenire ad un accertamento della propria posizione davanti al Fisco con la "voluntary disclosure". La giurisprudenza ha infatti da tempo riconosciuto il diritto al rimborso di quanto trattenuto al contribuente a seguito del versamento delle somme dovute ai fini della definizione della procedura di "voluntary disclosure". La medesima Commissione tributaria provinciale di Varese ha riconosciuto tale diritto in materia di euroritenuta ma, secondo criteri di coerenza logica e normativa, il medesimo diritto deve essere riconosciuto anche ai redditi di lavoro dipendente allorché, come nel caso in questione, la negazione del diritto di scomputare dalle imposte dovute al Fisco le ritenute subite all'estero origina semplicemente dall'omesso inserimento dei propri redditi da lavoro dipendente percepiti all'estero nel quadro CE del relativo modello Unico. Anche la Corte di Cassazione ha affermato, con riferimento al caso di doppia imposizione, che sia l'art. 3 che l'art. 165 del TUIR ai applica solo in assenza di norme pattizie di segno contrario e, pertanto, non trovano applicazione quando la questione sia regolata da apposita Convenzione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165; d.l. 93/16; d.l. 50/17

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Varese, sez. 3, 309/2017; Cass. 23984/2016

110. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1452 del 2 luglio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Correra**

Presunzione di evasione – Efficacia retroattiva – Non sussiste.
La presunzione di evasione di cui all'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate tra quelle sostanziali nel Codice civile. Inoltre, una differente interpretazione potrebbe, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 29632 del 14/11/2019, conf. Corte di Cassazione, sentenza n. 2562 del 30/01/2019

111. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1542 dell'8 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

Accertamento – Dichiarazione integrativa – Errore – Termine.
La dichiarazione dei redditi presentata, allorquando sia frutto di errori, può essere emendata dal contribuente, anche oltre il termine previsto dall'art. 2 co. 8-bis del d.P.R. n. 322/1998 e fino in sede processuale. In questi casi, la dichiarazione integrativa e quella originaria si fondono ed il controllo automatico non potrà che riguardare la dichiarazione fiscale emendata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 32/98, art. 2, co. 8-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016

112. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1565 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Dichiarazione integrativa – Tremonti-Ambiente – Facoltà di richiedere tardivamente il rimborso – Non sussiste.
È scevro da vizi l'operato dell'Amministrazione finanziaria, la quale censuri il contegno del contribuente che ricorra alla dichiarazione integrativa per applicare le agevolazioni fiscali previste dalla "Tremonti Ambiente". All'uopo, la dichiarazione integrativa è concessa dall'ordinamento al fine di correggere errori contabili derivanti dalla mancata imputazione, nel corretto esercizio di competenza, di componenti negativi o positivi di reddito e, quindi, ipotesi diverse rispetto alla richiesta e all'utilizzo dei benefici di cui alla legge "Tremonti Ambiente". Infatti – poiché questi ultimi non sono all'origine di alcun credito del contribuente, ma rappresentano esclusivamente uno strumento di politica economica volto ad incentivare gli investimenti in un determinato settore – possono essere goduti unicamente nella dichiarazione di competenza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 388/2000, art. 6, co. 13

113. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2174 del 6 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

Emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa – Sussiste.
Contrariamente all'assunto dell'Ufficio, la regolarizzazione della dichiarazione è possibile dopo la contestazione di irregolarità da parte dell'Agenzia delle Entrate. Ed infatti, la dichiarazione è emendabile anche in sede processuale qualora necessario per opporsi ad una pretesa dell'Erario, ove quest'ultima fosse destituita di fondamento (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., 30/06/2016 n. 13378; contra Cass. n. 5398 del 2012; Cass. n. 14999 del 2015

114. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2211 del 7 ottobre 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Detrazioni per spese per riqualificazione energetica – Termine quinquennale per il recupero da parte dell'Ufficio – Decorrenza da ogni singola annualità nella quale il beneficio è "spalmato" – Non sussiste – Decorrenza dall'anno di sostenimento della spesa – Sussiste.
Il recupero nel 2018 della detrazione per lavori di riqualificazione energetica svolti nel 2008 (in relazione alla sesta rata di detrazione fiscale) è tardivo. Ancorché spalmato su più annualità il beneficio della detrazione fiscale geneticamente è unico e deve individuarsi nell'anno in cui è stata sostenuta la spesa ed operata la prima detrazione. Il diritto alla detrazione sorge (o meno) in quell'anno, solo finanziariamente la detrazione "dura" dieci anni e dall'anno in cui viene

sostenuta la spesa e sorge il diritto decorre il termine quinquennale decadenziale previsto per l'ufficio per rettificare la dichiarazione dei redditi. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass., SS.UU., n. 8500 del 2021

115. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2486 del 28 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Accertamento – Competenza – Domicilio fiscale.
La competenza per gli accertamenti fiscali si determina in base all'art. 31 d.P.R. n. 600/73 e quindi con riferimento al domicilio fiscale indicato dal contribuente, la cui variazione, comunicata nella dichiarazione annuale dei redditi, costituisce atto idoneo a rendere noto all'Amministrazione il nuovo domicilio ai fini delle notificazioni e della legittimazione a procedere. (Nel caso di specie, avendo il contribuente il domicilio fiscale in comune sito in provincia di Brescia, l'Agenzia delle Entrate competente è quella di Brescia). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 31

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 8747/2018

116. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2649 del 19 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Emendabilità dichiarazione – Diversa valutazione della convenienza fiscale – Esclusione.
In ambito tributario, il principio generale secondo cui la dichiarazione viziata da errore, tanto di fatto quanto di diritto, è emendabile e ritrattabile allorquando sia causa di oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, in base alla legge, dovrebbero rimanere a carico del contribuente, non si applica in caso di sua successiva resipiscenza, dovuta a una diversa valutazione della convenienza fiscale. Caso quest'ultimo incompatibile, sul piano logico, con quello dell'errore. Pertanto, ai fini dell'emendabilità della dichiarazione, è necessaria la dimostrazione ad opera del contribuente che, ove il percorso formativo non fosse stato viziato dall'incidenza determinante dell'errore, avrebbe indicato dati diversi da quelli dichiarati. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1972, art. 15; d.P.R. n. 602/1973, art. 38

117. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2707 del 24 novembre 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

Sottoscrizione dell'atto di accertamento da parte di soggetto privo di delega – Presupposti di rilevanza ed effetti.
Non sussiste il difetto di delega del sottoscrittore dell'avviso di contestazione e l'avviso di accertamento non sottoscritto dal titolare dell'Ufficio è valido, ove l'Amministrazione produca, anche in giudizio, l'ordine di servizio recante l'indicazione del nominativo del delegato e dei limiti oggettivi della delega, non essendo necessario che il firmatario dell'atto indichi la delega attributiva del potere, dovendo la stessa essere prodotta dall'Amministrazione finanziaria qualora il contribuente sollevi specifica eccezione. Il difetto di sottoscrizione del ruolo da parte del capo dell'Ufficio non incide in alcun modo sulla validità dell'iscrizione a ruolo del tributo, poiché si tratta di atto interno e privo di autonomo rilievo esterno, trasfuso nella cartella da notificare al contribuente. Per quest'ultima, neppure è prescritta la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio, costituendo ius receptum il principio per cui la mancata sottoscrizione della cartella di pagamento, da parte del funzionario competente, non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della

sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge. (S.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 5200, del 6 marzo 2018; Cassazione, sez. V, sentenza n. 33271, del 21 dicembre 2018

118. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2897 del 9 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Gaeta**

Questionario – Utilizzabilità degli elementi – Omessa risposta.
Qualora all'invito dell'ufficio di produrre ogni documentazione idonea a chiarire la propria posizione si rendesse risposta omissiva, operante il disposto dell'art. 32 c.4 del d.P.R. 600/73, si determinerà l'inutilizzabilità in sede contenziosa, a favore del contribuente di dati, notizie e documenti non prodotti in sede amministrativa. Pertanto, il contribuente che trascuri di rispondere ai questionari e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti, genera un sospetto più che giustificato in ordine alla presunzione di attività non dichiarate. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 32, c. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12262 del 2007

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

IRPEF pag. 37

Redditi fondiari pag. 37

Redditi di capitale pag. 37

Redditi di lavoro dipendente pag. 38

Redditi di lavoro autonomo pag. 39

Redditi di impresa pag. 39

Redditi diversi pag. 40

Altro pag. 41

IRES pag. 42

Aliquota e detrazione d'imposta pag. 42

Riporto eccedenze-perdite pag. 43

Ammortamenti/accantonamenti pag. 43

Ristretta base societaria pag. 44

Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari) pag. 45

Enti del Terzo Settore (ETS) pag. 45

Altro pag. 45

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 46

DISCIPLINA SANZIONATORIA pag. 47

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO pag. 48

Esterovestizione pag. 48

Transfer price pag. 49

Accertamenti da indagini finanziarie pag. 49

Onere della prova e thema probandum pag. 50

Contraddittorio endoprocedimentale pag. 51

Abuso del diritto pag. 52

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti pag. 52

ALTRO pag. 58

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

IRPEF

Redditi fondiari

119. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2830 del 3 dicembre 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo**

Locazione immobile ad uso abitativo – Conduttore società – Cedolare secca.
Il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate per uso abitativo, che non agisce nell'esercizio d'impresa o di lavoro autonomo, può optare per il regime della cedolare secca, sussistendo il requisito previsto dalla legge della destinazione dell'immobile ad uso abitativo, e non ha alcuna rilevanza il fatto che il conduttore sia una società. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 3

Redditi di capitale

120. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 383 del 26 novembre 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Società a ristretta base sociale – Distribuzione degli utili ai soci – Presunzione – Prova contraria.
In tema di imposte sui redditi e con riguardo ai redditi di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale, per superare la presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati non è sufficiente l'allegazione difensiva relativa ad una separazione di fatto dei due coniugi-soci ed alla estraneità della moglie alla gestione della società, allorché le circostanze dimostrino che la stessa era l'unica socia del marito nella s.r.l. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 25683/2016, 18042/2018, 27049/2019, 3980/2020

121. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 488 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Bocchiola**

Redditi di partecipazione – Maggior reddito ai fini Irpef in capo al singolo socio – Irrilevanza della definitività del maggior reddito accertato in capo alla società.
In tema di accertamento dei redditi prodotti in forma associata, di cui all'art. 5 d.P.R. 597/1973 (ora art. 5 d.P.R. 917/1986), l'unitarietà dell'accertamento sui redditi della società e ai fini delle imposte sui redditi dei singoli soci, prescritta dall'art. 40 d.P.R. 600/1973, non comporta che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società esplichi i suoi effetti sui singoli soci solo in caso di definitività. Ciò in quanto l'accertamento del reddito di partecipazione è automaticamente imputato al socio, ai sensi dell'art. 5 d.P.R. 597 del 1973 (poi art. 5 TUIR), ai fini Irpef in relazione alla sua quota di partecipazione. (M.L.M.)

Riferimenti normativi:

122. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 491 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione**

Cartella esattoriale – La sottoscrizione del dirigente illegittimo non ha natura invalidante – Mero vizio di forma – Validità dell'atto.

La mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che, al di là degli elementi formali, esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. La cartella esattoriale, prevista dall'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non prevede la sottoscrizione dell'esattore, essendo sufficiente la sua intestazione per verificarne la provenienza nonché l'indicazione, oltre che della somma da pagare, della causale, tramite apposito numero di codice. (M.L.M.)

Riferimenti normativi:

123. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3055 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Redditi di capitale di fonte estera – Regime sostitutivo – Euro-ritenuta – Omessa dichiarazione –Voluntary disclosure – Inapplicabilità art. 165 d.P.R. 917/86 – Diritto al rimborso.

Con riferimento ad un contribuente cui sia stato negato il rimborso di quanto trattenutogli a titolo di euro-ritenuta, da una banca svizzera sui capitali ivi depositati poi sottoposti a tassazione in Italia a seguito di voluntary disclosure per l'anno 2013 e regolarizzati con ravvedimento operoso per l'anno 2014, si precisa che la ritenuta applicata dalla suddetta banca colpisce esclusivamente il reddito di capitale derivante dagli interessi maturati sul conto corrente elvetico, tipologia di reddito che per sua natura non rientra nel "reddito complessivo" da indicarsi nella dichiarazione dei redditi. Ne deriva che il caso di specie non rientra tra quelli assoggettati all'art. 165, d.P.R. n. 917/1986, con conseguente diritto di ottenere il rimborso dell'euro-ritenuta. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: dir. 2003/48/CE; d.lgs. 84/05, art. 10; d.P.R. 917/86, art. 165

Redditi di lavoro dipendente

124. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2825 del 3 dicembre 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo**

Stock option – Diritto d'opzione – Vendita.

L'esercizio del diritto di opzione e la contestuale vendita delle azioni sono soggette a due diverse tassazioni. La differenza tra il valore normale delle azioni assegnate e il prezzo di acquisto non può che costituire reddito di lavoro dipendente, con l'obbligo da parte della società di operare la ritenuta a titolo di acconto Irpef. Una volta esercitato il diritto di opzione, il nuovo azionista non potrà che essere tassato secondo le regole generali sia per quanto riguarda la percezione di dividendi durante il periodo di possesso del titolo, che per quanto riguarda la tassazione dell'eventuale plusvalenza realizzata all'atto di cessione del titolo. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 23

Redditi di lavoro autonomo

125. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 119 del 4 dicembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni**

Prestazioni professionali a favore di parenti ed amici – Gratuità – Presupposti – Sussistono.
L'invio telematico della dichiarazione dei redditi da parte di un professionista, effettuato a favore di amici, colleghi e parenti, può ragionevolmente ritenersi una prestazione resa a titolo gratuito laddove, a fronte di una contabilità regolare e di giustificazioni plausibili, venga dimostrato che la stessa abbia come finalità l'ampliamento della clientela. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 21972 del 28 ottobre 2015; Cassazione, sez. II, sentenza n. 16966 del 17 agosto 2005; Cassazione, sez. III, sentenza n. 13008 del 30 dicembre 1993; Cassazione, sez. II, sentenza n. 8787 del 28 giugno 2000

Redditi di impresa

126. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 366 del 17 novembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Trevisani**

Deducibilità dei costi – Principio di inerenza – Onere della prova in capo al contribuente.
Il principio di inerenza subordina la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi alla condizione che gli stessi siano strettamente correlati ad attività idonee a generare reddito imponibile. Il concetto di inerenza di un costo, infatti, anche se non inteso come immediatamente legato ai ricavi, deve comunque essere collegato all'attività complessivamente svolta dall'impresa; ne possono, pertanto, ritenersi deducibili solo quei costi legati da un rapporto di causa effetto, con la produzione del reddito di impresa. Si precisa, infine, che l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, nonché la valutazione sui requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non incombe all'Amministrazione finanziaria, ma spetta al contribuente che ne invoca la deducibilità. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109

127. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3036 del 17 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Deducibilità dei costi – Spese di pubblicità – Spese di rappresentanza – Discrimine – Obiettivi perseguiti.
Il criterio distintivo tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza va individuato nella diversità, anche strategica, dei rispettivi obiettivi. Pertanto, vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta, mentre costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 108

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 3433 del 5 marzo 2012; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 3087 del 17 febbraio 2016; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 20731 del 1° agosto 2019

Redditi diversi

128. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 261 del 2 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Esercizio di attività commerciale non abituale – Acquisto e vendita auto storiche – Collezionismo – Non sussiste.

Non è idonea ad assumere i caratteri della commercialità e, dunque, l'eventuale differenziale positivo non integra alcuna delle fattispecie elencate all'art. 67, co. 1, lett. i), TUIR, ossia "redditi da attività commerciali non esercitate abitualmente", la condotta del contribuente che, appassionato di autovetture storiche, abbia manifestato il proprio interesse collezionistico attraverso l'acquisto e la successiva vendita di alcuni mezzi. In simili ipotesi, l'incremento di valore subito dai beni è riconducibile non già allo svolgimento di un'attività commerciale teleologicamente orientata a ritrarre un profitto, ma ad una fisiologica lievitazione delle quotazioni. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. i)

129. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1636 del 16 luglio 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Ghinetti**

Cessione terreni suscettibili utilizzazione edificatoria – Plusvalenza – Sussiste.

Nel caso di cessione di terreni a titolo oneroso che, in virtù di strumenti urbanistici vigenti, siano anche solo "suscettibili di utilizzazione edificatoria" l'area edificabile costituisce "... un genere articolato nelle due specie dell'area edificabile di diritto, così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile di fatto." In quest'ultimo caso il terreno, pur non essendo urbanisticamente qualificato, può nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica. La suddetta vocazione si individua attraverso la constatazione dell'esistenza di taluni fatti indice, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati e l'esistenza di qualsiasi altro elemento obbiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica. Conseguenza di quanto sopra è l'imponibilità delle plusvalenze da redditi diversi, prevista dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. b), dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. b); Costituzione, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 25273/2014

130. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1680 del 21 luglio 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: D'Addea**

Cessione immobile demolito e ricostruito – Tassazione area edificabile – Non sussiste.

Nel caso di cessione di un immobile successivamente demolito e ricostruito dall'acquirente, la plusvalenza realizzata non è tassabile in quanto non equiparabile a quella derivante dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria che sarebbe soggetta a tassazione ex art 67, c. 1, lett. b), d.P.R. 917/1986. Secondo la Suprema Corte, infatti, non assumono rilievo,

ai fini della valutazione della sussistenza della plusvalenza, né la vetustà del fabbricato, né la preesistenza del permesso di costruire con demolizione e ricostruzione, né la circostanza che l'acquirente fosse una impresa edile che si fosse impegnata a cedere la porzione della nuova costruzione edificata sul terreno. Secondo la Corte, l'ipotesi prevista dall'art. 67 del TUIR si applica solamente nell'ipotesi in cui si verta nella vendita di un terreno edificabile, idoneo a produrre plusvalenze tassabili e non quando l'immobile sia costituito da un fabbricato insistente su un'area, senza che assuma rilievo come detto, né la sua vetustà, né la circostanza che lo stesso fosse destinato alla demolizione. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 67, c. 1, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 22409 del 6 settembre 2019

Altro

131. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 197 del 14 luglio 2020. Presidente: Calia, Estensore: Ascione**

Compensi corrisposti al coniuge o al figlio dal professionista per lavoro od opera a questi prestata – Esclusione della qualifica di familiare a carico del percettore del compenso.
In ipotesi di corresponsione da parte di un professionista di compensi al coniuge per il lavoro a suo favore prestato, il disposto dell'art. 54, comma 6 bis, TUIR stabilisce la non deducibilità dai ricavi dell'importo corrisposto al familiare e la non riconducibilità dello stesso al reddito complessivo dei percipienti. Tuttavia, la detrazione per il familiare a carico non può essere accordata al professionista con riferimento al percettore del compenso. La tematica della deduzione del costo del compenso attiene, infatti, al rapporto di dipendenza professionale, quella della detrazione del familiare a carico inerisce, invece, al diverso profilo del rapporto intra-familiare. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 54, comma 6 bis, TUIR

132. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 203 del 14 luglio 2020. Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola**

Caparra confirmatoria – Tassazione degli importi – Sussiste.
La caparra confirmatoria ha natura risarcitoria, in quanto diretta a ristorare il contribuente per l'inadempimento dell'altro contraente. Le somme versate a titolo di caparra confirmatoria e trattenute a seguito di inadempimento, pertanto, sono assoggettate a tassazione ai sensi dell'art. 6, comma 2, TUIR, secondo cui i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 6 comma 2 TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 28697/2005; Cass. 4047/2007; Cass 20957/2017

133. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2171 del 6 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

Limite detraibilità interessi passivi su mutui per abitazione principale – Applicazione a ciascuno dei coniugi nel limite della metà – Non sussiste – Limite riferito all'importo complessivo – Sussiste.
La norma di cui all'articolo 15, comma 1, lettera b), del TUIR prevede che il limite di detraibilità degli interessi passivi pagati in dipendenza di mutui per l'abitazione principale è di euro 4.000,00; tale limite è riferito all'ammontare complessivo degli interessi e, dunque, in caso contitolarità del contratto di mutuo, ciascuno può detrarre solo la quota di interessi da lui

pagata. Ma non è previsto affatto che il limite di euro 4.000,00 debba essere applicato a ciascuno dei coniugi separatamente nei limiti della metà. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917 del 1986, art. 15

134. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2504 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Insussistenza condizioni per distribuzione utili – Somme di denaro versate ai soci sono compensi.

Se non sussistono le condizioni sancite dal c.c. per la distribuzione degli utili, le somme di denaro versate ai soci vanno considerate compensi per l'attività svolta e non redditi di capitale. (L.V.)

Riferimenti normativi: artt. 2343, 2350, 2430, 2433 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 2959 dell'11 marzo 1993

IRES

Aliquota e detrazione d'imposta

135. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 40 del 25 settembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

Spese per la riqualificazione energetica di immobile concesso in locazione a terzi – Detrazione d'imposta – Spettante.

Il beneficio fiscale consistente in una detrazione dall'imposta lorda, per una quota di percentuale spettante, degli importi rimasti a carico del contribuente per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, spetta anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa e, dunque, pure alle società, anche nel caso in cui dette spese siano state sostenute con riguardo ad immobili concessi in locazione a terzi. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 344

136. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1828 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Spese di riqualificazione energetica – Agevolazione ex art. 1, l 292/2006 – Limitazioni soggettive e oggettive – Non sussistono.

L'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, commi 344 - 350, della legge n. 296/2006 mira ad incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico ad un generalizzato risparmio energetico, e non prevede alcuna limitazione, né di tipo oggettivo (con riferimento alle categorie catastali degli immobili), né di tipo soggettivo, alla generalizzata operatività della detrazione d'imposta. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 292/2006, art. 1, commi 344-350; d.m. 19.02.2007

137. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2223 del 7 ottobre 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Bianchi**

Detrazione spese risparmio energetico – Immobili locati da impresa – Spettanza detrazione – Sussiste.

Il diritto alla detrazione per spese energetiche spetta anche per spese effettuate su immobili di imprese concessi in locazione e non impiegati strumentalmente nel processo produttivo (sul punto Cass. civ., sez. trib., 23/07 /2019, n. 19815, secondo cui "Il beneficio fiscale, di cui all'art. 1, commi 344 e ss. della l. n. 296 del 2006, per le spese relative ad interventi di riqualificazione

energetica di edifici esistenti, spetta anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa …, i quali abbiano sostenuto spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi, trattandosi di un'agevolazione volta ad incentivare il miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico ad un generalizzato risparmio energetico, come si evince, peraltro, dalla formulazione letterale della predetta disposizione normativa che, non contemplando limitazioni di carattere soggettivo od oggettivo, prevede una generalizzata operatività della detrazione d'imposta". (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 334 e ss.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sez. trib., 23/07/2019, n. 19815; conf. Ctr Lombardia, sez. V, 18/02/2020, n.467 e Ctr Lombardia, sez. XIX, 29/10/2019, n. 4252 e Ctr Toscana, sez. IV, 06/02/2020, n. 151

Riporto eccedenze-perdite

138. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 72 del 29 settembre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

Riporto o utilizzo perdite – Opzione – Emendabilità – Errore essenziale e riconoscibile – Decadenza.

L'esercizio della facoltà di opzione di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi, portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione del reddito prodotto nei periodi di imposta successivi, riservata al contribuente dall'art. 84 del d.P.R. 917/86, costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che non può essere oggetto di rettifica, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore nel quale è incorso, ai sensi degli artt. 1427 c.c. e seguenti. In presenza di dichiarazioni non di scienza, la emendabilità della dichiarazione dei redditi è ammessa entro il termine di decadenza. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 84; d.lgs. 322/98, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 16977 del 25 giugno 2019

Ammortamenti/accantonamenti

139. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1950 del 23 settembre 2020. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

Reddito impresa – Rettifica quote ammortamento – Autonomia periodi di imposta – Regime sanzionatorio.

Nella determinazione del debito tributario vige il riferimento all'autonomia dei periodi di imposta e di conseguenza nell'ipotesi di recupero a tassazione di componenti negative del reddito (quote di ammortamento) in realtà imputabili ad altri esercizi non è possibile procedere ad una sorta di "compensazione" ma il contribuente dovrà corrispondere l'imposta per l'esercizio in cui ha indicato una maggior quota di ammortamento ed agire per il rimborso per l'anno in cui l'errata imputazione ha comportato un versamento in eccesso. Dal punto di vista sanzionatorio, invece, posto che sulla base di una valutazione su un arco temporale più esteso si rileva un'assenza di danno per l'erario, è corretto applicare la sanzione fissa prevista per gli errori formali e non quella proporzionale alla maggior imposta accertata. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

140. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3232 del 30 dicembre 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

Deducibilità dei costi – Accantonamento compensi amministratori – Regole per la determinazione.

La detraibilità dell'accantonamento dei compensi degli amministratori non deve essere determinata con le stesse regole previste per i lavoratori dipendenti (retribuzione annua divisa per 13,5), in quanto il legislatore fiscale non ha dettato una normativa derogatoria per tali accantonamenti, ma ha operato un richiamo alla disciplina civilistica prevista per i lavoratori dipendenti. Ebbene, è ammesso come costo deducibile, nel conto economico della società anche l'accantonamento di fine mandato, in esame, oltre a quello previsto per i lavoratori dipendenti dai commi 1 e 2. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 105

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24959/2010; Cassazione, sentenza n. 10959/2007

Ristretta base societaria

141. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 59 del 9 luglio 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Fadda**

Base ristretta – Fatture per operazioni inesistenti – Imputabilità ai soci – Sussiste.

Nel caso di ripresa a tassazione per fatture per operazioni inesistenti nei confronti di una società a base ristretta è possibile presumere che la porzione di reddito occultata mediante le suddette fatture sia stata distribuita nell'anno stesso in cui quel reddito si è prodotto in proporzione alle quote di ciascun socio. Sugli utili così considerati distribuiti dovrà essere quindi ripresa in capo alla società la omessa ritenuta del 26% di cui all'art. 27 del d.P.R. 600/1973, e (ndr ratione temporis) in capo ai soci persone fisiche con partecipazione qualificata l'omessa indicazione di quegli stessi utili nella dichiarazione dei redditi a fini Irpef, ex art. 47 TUIR. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 27; d.P.R. 917/86, art. 47

142. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2016 del 24 settembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Presunzione di distribuzione di utili extracontabili – Società di capitali a ristretta base sociale – Sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, in ipotesi di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci di eventuali utili extracontabili. Detta presunzione non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 47

Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari)

143. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 327 del 28 settembre 2020. Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco**

Regime c.d. dei minimi – Fuoriuscita dal regime – Impossibilità di rientro in anni successivi – Non sussiste – Possibilità di rientro dopo tre anni – Sussiste – Possibilità di rientro immediato in caso di superamento minimo – Sussiste.

Non è normativamente fondato quanto sostenuto dall'Ufficio, secondo cui il Contribuente che esce dal regime agevolativo non ha più possibilità di rientrarvi, posto che la legge istitutiva del regime agevolativo nulla dice circa al riguardo. La stessa Circolare 17/E del 30 maggio 2012 spiega che chi ha perso e riacquista le condizioni per l'applicazione del regime può rientrarvi e chi li perde a seguito di accertamento o superamento dei limiti per oltre il 50% può rientrarvi dopo tre anni. A maggior ragione, se il superamento è minimo, come nel caso in esame, si ha la possibilità di rientrare subito. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. 98/2011 e l. 244/2007

Enti del Terzo Settore (ETS)

144. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2183 del 27 ottobre 2020. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Avviso di accertamento – Perdita qualifica di Onlus – Non sussiste in assenza di verifica presso il contribuente.

Il trasferimento mascherato di utili occulti da una Onlus mediante la simulazione di costi per prestazioni di collaborazione asseritamente forniti da un'altra Onlus comportano la perdita della qualifica di organizzazione non lucrativa, in quanto la carenza assoluta di documentazione dei costi riferiti determina la presunzione di una distribuzione di utili a favore dell'altra Onlus. L'articolo 10 del d.lgs. 467/1997 prescrive il divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione anche in modo indiretto, trattandosi di attività tipica degli enti commerciali che perseguono il fine opposto. È legittimo il recupero a tassazione dei ricavi non dichiarati ai fini Ires ed ai fini Irap. (M.C.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 460/1997, art. 10

Altro

145. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 140 del 13 ottobre 2020. Presidente: Oldi, Estensore: Oldi**

Rivalutazione – Saldo attivo – Imputazione a capitale sociale – Presupposto tassazione – Non è tale.

La riserva in sospensione d'imposta costituita dal saldo attivo di rivalutazione non affrancato può essere imputata a capitale sociale senza che venga meno il regime della sospensione d'imposta, non essendovi alcun obbligo giuridico di indicazione nella nota integrativa, ai sensi dell'art. 2427 c.c. né nei principi contabili n. 28 e n. 29 elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità, di tale destinazione. L'omessa indicazione nel quadro RS della dichiarazione dei redditi dell'incremento del capitale sociale derivante dal trasferimento di riserve in sospensione d'imposta è sanabile con la presentazione di una dichiarazione correttiva poiché la compilazione del predetto quadro non esprime alcuna manifestazione di volontà del contribuente non essendo data allo stesso facoltà di scelta se liberare o meno il saldo di rivalutazione dal vincolo della sospensione d'imposta; la compilazione del quadro RS è richiesta

al fine di monitorare la composizione del patrimonio netto, la cui omissione costituisce violazione sanzionabile, sanabile con ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 472/1997. (M.B.)

Riferimenti normativi: l. 342/00, art. 13; d.lgs. 472/1997, art. 13

146. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1559 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Spese di pubblicità – Spese di rappresentanza – Differenza.
Allorquando, dall'esame della fattispecie (descrizione contrattuale delle prestazioni, dati contenuti nelle fatture, ecc.) emerga che l'attività di sponsorizzazione non sia mossa dalla diretta aspettativa di ottenerne un ritorno commerciale da parte del soggetto che la finanzia, la relativa spesa non può qualificarsi "di sponsorizzazione", bensì "di rappresentanza" con la conseguenza che, diversamente dalle prime, possono essere dedotte non integralmente, ma solamente nella misura dell'1,5% dei ricavi dichiarati (nel caso di specie, non superiori a 10 milioni di euro), così come indicato dall'art. 108, (ex 74, comma 2), d.P.R. 917/86. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 108

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10111 del 21 aprile 2017

147. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2947 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Reddito d'impresa – Deducibilità dei costi – Principio di inerenza – Nozione.
Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 109, co. 5, TUIR, ma è strettamente correlato alla nozione stessa di reddito d'impresa. Il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea, e, infatti, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75, comma 5 (attuale art. 109, comma 5), del d.P.R. n. 917 del 1986, che concerne il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 109

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 13 luglio 2020, n. 14867

DECADENZA E PRESCRIZIONE

148. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2154 del 1° ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Raddoppio dei termini – Ipotesi di reato – Condizioni.
Il regime transitorio previsto dalla legge n. 208 del 2015, per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016, secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132, riguarda solo i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015 in quanto ai sensi dell'art. 3, co. 2, del d.lgs. n. 128 del 2015 sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento e dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative e tributarie e degli altri atti impugnabili, con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74; d.lgs. n. 128 del 2015

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 6668/2020, 16728/2016, 26037/2016

149. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2716 del 24 novembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Prescrizione/decadenza potere accertativo – Termine decennale – Notifica cartella e intimazione di pagamento – Pretesa impositiva.

Se è vero che senza titolo giudiziale non opera la previsione normativa di cui all'art. 2953 c.c., è altrettanto vero che il credito da imposta erariale – diversamente da quanto previsto in materia di imposte comunali, che a ragione o più probabilmente a torto vengono assimilate alle "prestazioni periodiche", e ricondotte alla normativa di cui all'art. 2948, comma 4, c.c. – è "ordinariamente" soggetto alla prescrizione decennale, in mancanza di diverse ed esplicite indicazioni normative. (G.G.)

Riferimenti normativi: artt. 2948 e 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3743 del 2020

DISCIPLINA SANZIONATORIA

150. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 328 del 16 ottobre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

Rimanenze finali – Elementi dell'attivo patrimoniale – Non componenti positive di reddito – Acquisti oggettivamente inesistenti – Neutralizzati – Sanzione – Non applicabile.

Le rimanenze di magazzino non concorrono alla formazione del reddito. Esse non sono componenti positive di reddito, bensì voce dell'attivo patrimoniale. Ciò impedisce di considerare le rimanenze quali elementi positivi del reddito. Esse partecipano all'attivo patrimoniale, non partecipano quindi alla determinazione del reddito d'esercizio. Viene quindi meno la condizione essenziale che attiva la sanzione amministrativa: gli acquisti oggettivamente inesistenti devono concorrere alla formazione del reddito, acquisti che nel caso in oggetto sono stati neutralizzati dalla rilevazione delle rimanenze finali. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/12, art. 8, comma 2; d.P.R. 917/1986, art. 92

151. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 97 del 16 ottobre 2020. Presidente: Febbraro, Estensore: Cecchetti**

Irrogazione sanzioni – Raddoppio dei termini – Natura procedimentale e non sostanziale.

Con specifico riferimento alle sanzioni amministrative pecuniarie di natura tributaria, il termine di decadenza per il potere accertativo deve essere individuato, tra quelli indicati dall'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997, non nel termine che fa riferimento al tempo della commissione della violazione, ma in quello maggiore previsto per l'accertamento del tributo dovuto, tenuto conto del raddoppio dei termini introdotto dall'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., nella l. n. 102/2009, applicabile, trattandosi di norma di carattere procedimentale, anche nei periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 20; art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., nella l. n. 102/2009

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sez. V, ordinanza, 02/10/2019, n. 24552

152. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 62 del 5 agosto 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Aondio**

Sanzione amministrativa – Presupposti soggettivi – Persona fisica – Persona giuridica.
Se la violazione viene commessa da una persona fisica (ad esempio un socio o un amministratore di società) nell'interesse e a beneficio della società dalla medesima rappresentata, ai sensi dell'art. 7 del d.l. 269/2003, la sanzione amministrativa è a carico della società. Di contro, nel caso in cui la persona fisica, sfruttando lo schermo societario, agisca al fine di perseguire un interesse proprio ed esclusivo, la sanzione dovrà essere irrogata a quest'ultima e non alla società. (F.T.)

Riferimenti normativi: d.l. 269/2003, art. 7; d.lgs. 472/1997, art. 2

153. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2909 del 10 dicembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Sanzioni amministrative – Notifica – Estratto di ruolo – Prescrizione quinquennale.
Il termine di prescrizione applicabile ai tributi erariali (Irpef, Ires ed Iva) è quello ordinario decennale. Tuttavia, l'art. 20, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, dettato in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, esplicitamente stabilisce che il diritto alla riscossione delle sanzioni si prescrive nel termine di 5 anni. Ciò posto a nulla vale la tesi per la quale in caso di contestuale richiesta di pagamento di tributi erariali e di sanzioni amministrative, legate al mancato pagamento delle prime, sarebbe applicabile ad entrambi detti crediti il termine di prescrizione decennale non essendo sufficiente al riguardo il richiamo all'art. 24, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997, alla stregua del quale per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce. (G.G.)

Riferimenti normativi: art. 2948 c.c.; d.lgs. 472/1997, art. 20, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 23162 del 22 ottobre 2020

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO

Esterovestizione

154. **Commissione tributaria Provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 53 del 23 ottobre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Notifica avviso accertamento a società residente – Accorpamento redditi società esterovestita con quelli di società residente – Illegittimità.
Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti l'esterovestizione di società non residente ai sensi dell'art. 73, comma 5-bis, del d.P.R. 917/86, l'avviso di accertamento deve necessariamente essere notificato alla predetta società, in quanto considerata soggetto passivo d'imposta nel nostro ordinamento. Deve quindi considerarsi illegittimo l'avviso di accertamento notificato ad una società (residente) diversa da quella esterovestita, a mezzo del quale l'Amministrazione finanziaria proceda ad accorpare il reddito di quest'ultima a quello della prima società. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 73, commi 3 e 5-bis

155. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2506 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Residenza fiscale impresa – Presso luogo della sede di direzione effettiva – Onere della prova grava su Fisco.

Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale di una società va data preminenza al luogo della sede di direzione effettiva dell'impresa. Sul punto, l'onere della prova grava sul Fisco, che lo può però assolvere mediante presunzione, ai sensi dell'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 917/86, in presenza di alcuni indici. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 73 comma 3; art. 2359, comma 1, c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 32642 del 2018

Transfer price

156. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1676 del 21 luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Transfer pricing tra società residenti – Applicabilità – Non sussiste.

Nel caso di accertamento sui prezzi di trasferimento tra società residenti, non è applicabile la norma che opera una "conversione" dei prezzi di scambio tra società o enti dello stesso gruppo ovvero soggette a controllo l'una dell'altra e che stabilisce che, in tali casi, occorre fare riferimento non già ai prezzi fra esse pattuiti ma ai prezzi di mercato delle merci scambiate. L'Ufficio non può procedere alla rivalutazione dei prezzi secondo i parametri di mercato, perché i trasferimenti nel caso di specie configurano un trasferimento infragruppo fra enti residenti. Al contrario, la norma ha quale presupposto applicativo "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato". (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 110, co. 7, TUIR

157. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1978 del 23 settembre 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Transfer price – Individuazione dei soggetti comparabili – Esclusione – Adeguata motivazione – Necessita.

Nell'ipotesi di ripresa a tassazione relativa ai prezzi di trasferimento applicabili all'interno del gruppo multinazionale, operata a seguito dell'esclusione di alcuni soggetti dal campione di riferimento (comparable) utilizzato dalla società per l'individuazione dei prezzi stessi, l'accertamento deve contenere nella parte motivazionale l'indicazione precisa delle ragioni che hanno portato all'esclusione di tali soggetti. In assenza di ragioni l'atto di accertamento risulta incompleto e va di conseguenza annullato per carenza motivazionale. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

Accertamenti da indagini finanziarie

158. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 55 del 6 novembre 2020. Presidente: Massa, Estensore: Zangrossi**

Indagini finanziarie – Versamenti effettuati a favore di parenti stretti – Gratuità – Sussiste – Riferibilità ad attività professionale – Non sussiste.

Non possono considerarsi riferibili all'attività professionale del contribuente solo perché non concomitanti con festività o ricorrenze, i versamenti da questo effettuati in favore di parenti

stretti, trattandosi di prestazioni che, secondo l'id quod plerumque accidit, si effettuano gratuitamente in forza dell'affectio familiaris. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Onere della prova e thema probandum

159. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 390 del 3 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Reddito d'impresa – Costi deducibili – Inerenza l'attività di impresa – Necessità.
Il credito, della cui perdita si può chiedere la deduzione nel periodo di imputazione in bilancio quale componente negativa del reddito di impresa, deve essere inerente l'attività di quest'ultima, coerentemente al suo oggetto sociale. Inoltre, deve esservi già stata una imposizione sulla componente reddituale attiva da ricavo, che solo successivamente non è stato possibile incassare per un fatto non imputabile al creditore e che è riconducibile, invece, a una situazione di inesigibilità per inadempienza del debitore. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 101, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9784/2019

160. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 417 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

Onere della prava – Accertamento delle imposte – Partecipazione attiva alla a.s.d.
La responsabilità personale e solidale trascende la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi ad una concreta ingerenza nell'attività dell'ente. Pertanto, dipende dallo svolgimento concreto di attività negoziale da cui sia derivata un'obbligazione per l'associazione non riconosciuta. Ne consegue che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente e non potendo il semplice avvicendamento nelle cariche sociali comportare alcun fenomeno di successione del debito in capo al soggetto subentrante, con l'esclusione di quello che aveva in origine contratto l'obbligazione. (G.G.)

Riferimenti normativi: art. 38 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25748/2008; Cassazione, sentenza n. 12508/2015

161. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2988 del 15 dicembre 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Onere della prova – Ripartizione fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.
In merito all'inversione dell'onere della prova, il Collegio osserva che la giurisprudenza di legittimità, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, ha più volte ribadito come l'onere probatorio, anche a fronte di elementi indiziari quali quelli evidenziati dall'Ufficio, dovesse essere assolto dal contribuente e non posto, viceversa, a carico dell'Ufficio come nel caso di specie. Con ordinanza n. 7613 del 28 marzo 2018, la Suprema Corte ha ribadito come: "In tema di fatture relative a operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, il Fisco assolve il proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici, così come è pacifico che in presenza di siffatta prova, spetta al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili". (M.Fal.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 25775/2014; Cassazione civile, sentenza n. 9108/2012; Cassazione civile, ordinanza n. 7613/2018

Contraddittorio endoprocedimentale

162. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 441 del 21 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Società di comodo – Obbligo del contraddittorio endoprocedimentale – Insussistenza.
Non sussiste l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di attività di accesso, ispezione e verifica; inoltre, in caso di accertamento avente ad oggetto tributi armonizzati la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume rilevanza invalidante solo se il contribuente supera la c.d. "prova di resistenza". (S.Z.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sent. 9 dicembre 2015, n. 24823

163. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 57 del 6 novembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Imposte comunali – Contraddittorio endoprocedimentale – Obbligatorietà – Non sussiste.
L'art. 11 del d.lgs. 504/92 prevede solamente la possibilità per il Comune di chiedere atti e documenti e di inviare questionari al fine dell'esercizio dell'attività di liquidazione. Ne consegue che se l'attività di liquidazione può effettuarsi senza necessità di ulteriori accertamenti e informazioni, nessuna richiesta ulteriore deve essere avanzata nei confronti del contribuente. Peraltro, la disposizione richiamata neppure prevede uno specifico contraddittorio, ma semplicemente una richiesta di produzione documentale. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 11

164. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 58 del 9 novembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Fornoni**

Tributi non armonizzati – Specifica previsione a pena di nullità – Necessità – Tributi armonizzati – Prova di resistenza – Non sussiste.
La violazione del contraddittorio preventivo, da un lato, rileva solo avuto riguardo ai tributi armonizzati, salvo che non sia previsto a pena di nullità, dall'altro, anche con riferimento a questi ultimi, determina l'invalidità dell'atto solo qualora il contribuente provi che le ragioni da lui in concreto fatte valere nella fase di preventivo contraddittorio endoprocedimentale avrebbero inciso in modo decisivo sul contenuto dell'atto impositivo. Pertanto, con riferimento ai tributi armonizzati, detta violazione non è configurabile ogni qual volta il contribuente non svolga argomenti sufficienti a vincere la c.d. prova di resistenza. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 701 del 15 gennaio 2019

165. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 91 del 23 ottobre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

Mancato accoglimento osservazioni – Obbligo motivazionale – Non sussiste.
La nullità dell'avviso di accertamento consegue alle irregolarità da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie, nonché al mancato obbligo di valutare le osservazioni del contribuente presentate entro sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, pur senza la necessità di esplicitare nel provvedimento impositivo le ragioni del

mancato accoglimento delle stesse. In capo all'Amministrazione finanziaria non sussiste infatti l'obbligo di motivare il perché non ha accolto le osservazioni del contribuente. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, co. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 701 del 15 gennaio 2019

166. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2512 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Dialogo preventivo con il contribuente – Obbligo a carico dell'Amministrazione fiscale solo in relazione ad accessi, ispezioni e verifiche in loco.
Non esiste a carico dell'Amministrazione fiscale alcun obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale. Ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, infatti, tale obbligo sussiste solo in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati nei luoghi ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non abbia comportato constatazione di violazioni fiscali. (L.V.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, co. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 10381 del 2011; Cassazione n. 20770 del 2013; Cassazione, n. 15010 del 2014; Cassazione, n. 9424 del 2014; Cassazione, n. 5374 del 2014; Cassazione, n. 2593 del 2014; Cassazione n. 24823 del 2015

Abuso del diritto

167. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 129 del 18 dicembre 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Buonanno**

Avviso di accertamento – Leverage cash out – Abuso del diritto.
L'operazione di leverage cash out (i soci della società target rivalutano le partecipazioni ai fini fiscali e le cedono a una società veicolo da loro stessi partecipata) posta in essere in assenza di valide ragioni economiche e con il solo fine di trarne un vantaggio fiscale indebito è riconducibile all'abuso del diritto, ai sensi dell'art. 10 bis della legge 212/2000. (I.R.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10 bis

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti

168. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 161 del 10 novembre 2020. Presidente: Oldi, Estensore: Bersotti**

Contratto di appalto simulato – Riqualificato in somministrazione di manodopera – Operazione oggettivamente inesistente.
In caso di contratto di appalto non genuino, riqualificato in somministrazione di manodopera, l'operazione complessivamente considerata deve essere ritenuta oggettivamente inesistente. Da ciò ne consegue, in capo all'utilizzatore di manodopera, sia l'indetraibilità dell'Iva sia l'indeducibilità del costo, non solo ai fini Irap ma anche ai fini delle imposte sui redditi. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: art. 1655 c.c.

169. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 202 del 7 dicembre 2020. Presidente: Oldi, Estensore: Cappelluzzo**

Processo verbale di constatazione – Motivazione per relationem – Elementi sintomatici dell'esistenza di operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova soddisfatto – Legittimità dell'accertamento e delle motivazioni dell'Ufficio.

In tema di fatturazione per operazioni oggettivamente inesistenti è legittimo il richiamo ai contenuti del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza dal quale risultano tutti gli elementi tipici della fattispecie illecita, con riferimento alle imprese con le quali la società odierna ricorrente avrebbe intrattenuto rapporti. La assoluta genericità delle descrizioni contenute nelle fatture, senza specificazione della tipologia dei lavori eseguiti o della durata degli stessi o della data di inizio e fine dei lavori medesimi, oppure, circostanze quali quella della sede legale, amministrativa ed operativa di un'impresa edile dichiarata in un condominio adibito ad uso residenziale, presso la quale non è presente alcun elemento proprio di un'impresa di costruzioni costituiscono elementi dettagliati e fatti probanti delle legittime argomentazioni dell'Ufficio. (G.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 19 e 21, comma 7

170. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 279 del 21 luglio 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, incombe sull'Amministrazione finanziaria, l'onere di provare, anche sulla scorta di meri indizi aventi i caratteri della gravità, precisione e concordanza, che le prestazioni contestate non siano, in realtà, state rese dal soggetto emittente la fattura. Nel caso di specie, simile onere è stato considerato integrato dal mancato rinvenimento di mail intercorse tra i soggetti coinvolti, di preventivi per le prestazioni asseritamente rese, o di altro documento dal quale si potesse evincere la conduzione di trattative negoziali (circostanza questa usuale allorquando si effettuano operazioni economiche con operatori con i quali non si è mai avuto prima alcun rapporto). A tutto ciò andava aggiunto che dai documenti di trasporto e sulle pesate del materiale non risultava né il vettore, né il luogo di partenza, né la targa del veicolo utilizzato. Sarebbe dunque gravato sul contribuente smontare l'impianto accusatorio dell'Ufficio. Cosa che, nel caso di specie, non è avvenuta. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10414 del 12 maggio 2011

171. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 359 del 13 novembre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Contestazione – Ripartizione dell'onere della prova tra Ufficio e contribuente.

In tema di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ai fini Iva incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la consapevolezza del contribuente che l'operazione si inserisce in un'evasione d'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente stesso fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in relazione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; solo se l'Amministrazione finanziaria assolve detta incombente istruttoria, è onere del contribuente provare la propria buona fede, dimostrando di aver operato con la massima diligenza esigibile da un operatore accorto secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109; d.P.R. 633/72; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13844 del 6 luglio 2020

172. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 391 del 3 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Presunzioni.
In caso di operazioni di acquisto soggettivamente inesistenti, ai fini dell'inversione dell'onere della prova è sufficiente che l'Ufficio dimostri che il soggetto fatturante era sfornito di una dotazione personale strumentale adeguata all'esecuzione della fornitura, utilizzando, a tale scopo, presunzioni semplici gravi, precisi e concordanti nonché l'immediatezza dei rapporti tra il soggetto che ha emesso la fattura e cessionario. In tale ipotesi, spetta al contribuente cessionario provare la propria "buona fede" vale a dire di non essere stato in grado di conoscere il carattere soggettivamente inesistente dell'operazione di acquisto nonostante l'uso di una condotta tipica di un operatore avveduto e diligente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 8846/2019, 3591/2019, 27566/2018, 10001/2018, 3473/2018, 2398/2018 e 30559/2017

173. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 58 del 9 novembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Fornoni**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Consapevolezza partecipazione frode – Non sussiste.
A fronte di una serie di presunzioni gravi, precise e concordati a riprova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria (quali, ad esempio, il fatto che la società venditrice non disponesse di beni immobili, non fosse intestataria di utenze, di affidamenti bancari, di beni strumentali, che non avesse mai presentato dichiarazioni fiscali né versato alcuna imposta, che avesse enormemente aumentato il proprio volume d'affari in un arco temporale ristretto), la contestazione avanzata dall'Ufficio deve considerarsi legittima laddove il contribuente non invochi neppure la propria buona fede, né dimostri di non aver potuto conoscere il carattere fraudolento delle operazioni, ma si limiti a dedurre di avere effettivamente acquistato e pagato la merce, circostanze queste insufficienti a provare la buona fede. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 20059 del 24 settembre 2014

174. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 69 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Massa, Estensore: Zangrossi**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione Iva – Buona fede contribuente – Non sussiste.
In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'Iva deve essere negato laddove risulti che il contribuente non era in buona fede, in quanto consapevole che le fatture erano state rilasciate da soggetto diverso dall'effettivo venditore. (S.A.)

Riferimenti normativi:

175. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 43 del 13 luglio 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Documentazione fotografica – Irrilevanza.

A fronte dei numerosi, univoci e concorrenti elementi forniti dall'Amministrazione finanziaria a riprova della natura di "cartiera" delle società fornitrici, la documentazione fotografica relativa allo scarico della merce esibita dal contribuente è priva di qualsivoglia valenza dimostrativa, essendo del tutto generica oltre che idonea ad essere riferita ad una o più specifiche forniture. Inoltre, la necessità per un'impresa commerciale di acquistare i beni per poterli poi vendere non comporta certo, come conseguenza, che i costi indicati in false fatture siano effettivi dal punto di vista quantitativo e, soprattutto, che siano deducibili. Se l'imprenditore introduce nel ciclo produttivo beni comunque "acquisiti" in nero, è chiaro che non può fare valere voci passive impiegando documenti fiscali di comodo rilasciati da parte di terzi per un ammontare che, solo apparentemente, corrisponde all'ipotetico costo sostenuto. Pertanto, al fine di contrastare la ricostruzione operata dall'Amministrazione finanziaria, sarebbe stato onere del contribuente dimostrare concretamente l'acquisto dei beni fatturati dagli stessi fornitori, poiché, anche ammesso che sia stata comunque accertata la disponibilità in capo al contribuente di specifico materiale corrispondente al quantitativo indicato nelle fatture, di fronte all'evidente ed incontestabile inidoneità dei fornitori a fornirlo e a farlo trasportare sino alla sede del contribuente, si apre un ventaglio di possibilità che conducono tutte ad un'identica conseguenza: la falsità delle fatture e quindi l'assoluta indeducibilità dei costi che non sono stati affatto dimostrati nel loro concreto ammontare proprio perché non sono noti né l'origine della merce, né il reale dante causa, né il loro trasportatore. Inoltre, stante l'omessa riconciliazione tra costi e ricavi ritenuti inesistenti e la gravità della violazione commessa, le sanzioni devono essere irrogate per l'intero ammontare contestato. (S.A.)

Riferimenti normativi:

176. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 86 del 13 ottobre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Elementi sintomatici – Sussistono.

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, laddove sussistano elementi anche presuntivi idonei a dimostrare che le prestazioni non siano state mai state eseguite, ricade sul contribuente e non sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare l'effettiva esecuzione delle prestazioni emergenti dalle fatture contestate. La mancata esibizione delle fatture emesse, l'assoluta mancanza ed evanescenza della struttura economica dell'impresa fornitrice e l'incongruenza delle prestazioni apparentemente eseguite sono tutti elementi che depongono nel senso dell'oggettiva inesistenza delle operazioni. (S.A.)

Riferimenti normativi:

177. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 117 del 1° dicembre 2020. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere prova – Società cartiera – Sussiste.

La circostanza che la società emittente la fattura non utilizzi strutture immobiliari di sorta, non abbia assunto dipendenti, sia priva di mezzi strumentali, abbia effettuato movimenti in denaro verso l'estero e abbia totalmente evaso le imposte dovute è indubbiamente indice della costituzione di una società "cartiera", istituita al solo scopo di emettere fatture relative ad operazioni inesistenti, nei confronti di altri operatori commerciali che la impiegano per comprimere il reddito imponibile incrementando l'ammontare dei costi. A fronte di questi

elementi, che costituiscono presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti, l'onere probatorio volto a sovvertirli grava sul contribuente. A tal fine, il pagamento della fattura relativa al costo fatturato (nella specie, relativo alla manutenzione di un macchinario) non costituisce dimostrazione dell'avvenuta esecuzione della prestazione, giacché la regolare contabilizzazione ed il regolare pagamento sono normalmente utilizzati proprio allo scopo di fare apparire reale un'operazione fittizia. Parimenti irrilevante deve considerarsi la circostanza che il macchinario oggetto dell'asserito intervento manutentivo sia effettivamente nella disponibilità del contribuente, posto che ciò non dimostra che l'intervento in questione sia stato realmente operatore dalla società emittente la fattura. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 27554 del 30 ottobre 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17619 del 5 luglio 2018; Cassazione, sez. V, sentenza n. 26854 del 18 dicembre 2014; Cassazione, sez. V, sentenza n. 24426 del 30 ottobre 2013; Cassazione, sez. V, sentenza n. 33915 del 19 dicembre 2019; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 8919 del 14 maggio 2020

178. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 409 del 19 novembre 2020. Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco**

Operazioni oggettivamente inesistenti – L'Amministrazione che contesta operazioni oggettivamente inesistenti deve dare prova dell'inesistenza oggettiva delle prestazioni.
Qualora l'Amministrazione contesti l'oggettiva esistenza delle operazioni ricade sull'Amministrazione stessa l'onere di provare l'inesistenza delle operazioni, anche mediante elementi presuntivi (purché gravi, precisi e concordanti). A tal fine l'Amministrazione non può limitarsi a contestare l'inesistenza oggettiva dei costi contabilizzati con motivazioni di carattere soggettivo riguardanti il prestatore, affermando che questi non avrebbe potuto rendere quelle operazioni, ma deve dimostrare l'inesistenza oggettiva delle prestazioni ovvero, nella fattispecie, fornire la prova che gli immobili oggetto di costruzione non sono mai stati costruiti. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 23065 dell'11 novembre 2015

179. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1745 del 3 agosto 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Ripartizione onere della prova.
Quando da accurate verifiche ed approfonditi accertamenti risulti esaurientemente dimostrato il ruolo di "cartiera" della società emittente le fatture nonché l'inesistenza delle operazioni sotto il profilo soggettivo, il cessionario che ha utilizzato tali documenti, per neutralizzare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, dovrà dimostrare di aver posto in essere tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurazione che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode fiscale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di giustizia, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04

180. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1825 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Iva – Fatture – Inesistenza soggettiva – Onere della prova – Inversione dell'onere della prova – Contribuente – Sussiste.

È onere dell'Amministrazione finanziaria, che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o del servizio, dimostrare sia la falsità soggettiva delle fatture, sia la colpevolezza del contribuente di partecipare ad una frode. Solo a fronte di un siffatto quadro probatorio, il cessionario è tenuto a fornire la prova liberatoria contraria di aver ignorato senza colpa l'effettiva natura delle operazioni, e quindi di aver partecipato inconsapevolmente all'operazione di cui è stata dimostrata la natura fraudolenta. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 197/1986, art. 109; d.P.R. 633/1972, art. 19

181. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2002 del 24 settembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Costi realmente sostenuti – Deducibilità.

Ai sensi dell'articolo 14 della l. 537/1993, così come modificato dall'articolo 8 del d.l. 16/2012, sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, inserite in una "frode carosello", per il solo fatto che siano stati sostenuti. Ciò anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. Trattandosi di norma in bonam partem, la stessa non può che avere efficacia retroattiva e di conseguenza il principio della detraibilità si deve applicare anche agli esercizi di imposta precedenti il 2012. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/2012, art. 8

182. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3024 del 17 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Sponsorizzazioni – Onere della prova in capo al contribuente.

Laddove l'Ufficio contesti l'esistenza di costi per sponsorizzazione, è onere del contribuente fornire specifica prova sull'attività promozionale svolta dalla società sponsorizzata. La produzione del contratto, le foto di un logo o addirittura un video di giocatori nello spogliatoio non sono indizi sufficienti a provare che la sponsorizzazione sia stata concretamente attuata. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86; art. 2697 c.c.

183. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3025 del 17 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Sponsorizzazioni – Onere della prova in capo al contribuente.

Per superare un contestazione di oggettiva inesistenza di costi per sponsorizzazione, non sono ritenute sufficienti le seguenti prove fornite dal contribuente: a) il contratto stipulato tra le parti laddove abbia un contenuto del tutto generico; b) le fatture in base ad esso emesse dall'associazione laddove rechino una descrizione sommaria delle prestazioni di sponsorizzazione, da cui non è dato desumere luoghi e date in cui le manifestazioni sportive sponsorizzate si sarebbero svolte, né le forme e le modalità delle sponsorizzazioni; c) la documentazione fotografica prodotta a corredo di dette prestazioni laddove non offra alcun

elemento atto di individuare tempi e luoghi delle sponsorizzazioni, come pure la effettività delle medesime. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86; art. 2697 c.c.

184. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3089 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Gaeta**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Mancanza di personale – Impossibilità ad effettuare le prestazioni descritte in fattura.
Deve ritenersi dimostrata l'inesistenza oggettiva delle prestazioni descritte in fattura nel caso in cui sia dimostrata l'impossibilità, da parte del fornitore, di eseguire tali prestazioni perché privo di personale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

ALTRO

185. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 325 del 9 ottobre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

Associazioni sportive dilettantistiche – Regime agevolato – Requisiti.
Per poter fruire del regime agevolato previsto dalla l. n. 398/1991 per le associazioni sportive dilettantistiche, non è necessaria l'iscrizione delle stesse al Coni, dovendosi ritenere sufficiente il concreto svolgimento di attività sportive svolte senza scopo di lucro, in coerenza degli scopi statutari, e il divieto di distribuzione diretta ed indiretta di utili. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 398/1991

186. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 364 del 17 novembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Società di fatto occulta – Prova degli atti gestori – Affectio societatis – Presupposti – Indispensabilità.
Per poter affermare l'esistenza di una società di fatto occulta l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fornire la prova degli atti gestori e dell'affectio societatis degli asseriti soci, in quanto tali elementi rappresentano dei presupposti fondamentali per poter affermare l'esistenza di una società di fatto occulta e una partecipazione significativa di coloro che sono ritenuti soci occulti in una società terza. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86

187. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 33 del 18 settembre 2020. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

Spese di pubblicità a favore di società sportive dilettantistiche – Deducibilità – Presupposti – Sussistono.
L'art. 90, comma 8, della l. 289/2002 contempla una presunzione assoluta di inerenza e deducibilità delle spese di sponsorizzazione fino alla concorrenza di euro 200.000, a condizione che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica, che sia rispettato il limite quantitativo di spesa, che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti del soggetto erogante, e che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 289/2002, art. 90, comma 8; d.P.R. 917/86, art. 74, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017; Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 14232 del 7 giugno 2017; Cassazione, sez. V, sentenza n. 5720 del 23 marzo 2016

188. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1635 del 30 settembre 2020. Presidente: Ercolani, Estensore: Pavone**

Euroritenuta – Voluntary Disclosure – Rimborso – Ammesso.
L'art. 10 d.lgs. 84/2005, recependo nell'ordinamento nazionale la direttiva 2003/48/CE, ha espressamente stabilito che, allo scopo di eliminare la doppia imposizione, il contribuente abbia diritto a credito di imposta corrispondente all'euroritenuta versata. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: direttiva 2003/48/CE; d.lgs. 84/2005, art. 10

189. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2245 del 7 ottobre 2020. Presidente: Ceccherini, Estensore: Di Mario**

Diniego di rimborso – Annullamento – Redditi di capitale detenuti in Svizzera.
In materia d'imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attesane la specialità e la "ratio" di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne, e, pertanto, sul doppio criterio di prelievo dell'utile mondiale per i soggetti residenti e della territorialità della fonte di reddito per i soggetti non residenti, e sull'art. 165 del d.P.R. n. 917 del 1986. Nel caso di specie, il rimborso dell'euroritenuta va limitato alla quota effettivamente retrocessa dalla Svizzera all'Italia pari, in base all'accordo tra i due Stati, al 75%; di contro, non può essere rimborsato il residuo 25%, in quanto si determinerebbe un indebito depauperamento dello Stato Italiano. (L.Mar.)

Riferimenti normativi:

190. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 2269 dell'8 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Cartella – Notificazione – Perfezionamento notifica.
In tema di rimborsi di imposte indebitamente corrisposte, il termine di decadenza di quarantotto mesi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, decorre dalla data del versamento, indipendentemente sia dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in relazione al quale è stato effettuato il versamento sia da quella di scadenza del termine ultimo normativamente previsto per il versamento del saldo relativo a quanto dichiarato. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, art. 38

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sez. V, ordinanza, 29/03/2019, n. 8847

191. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2594 del 12 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Euro-ritenuta – Reddito emerso a seguito di voluntary disclosure – Istanza di rimborso – Legittima.
In tema di c.d. euro-ritenuta di cui all'art. 11, direttiva 2003/48/CE, recepita in Italia con il d.lgs. 84/2005, la regola ivi prevista volta ad evitare la potenziale doppia imposizione giuridica (e, segnatamente, il riconoscimento al beneficiario effettivo residente di un credito d'imposta ovvero della possibilità di chiedere il rimborso) deve trovare applicazione anche allorquando il flusso reddituale su cui essa incide sia emerso in sede di c.d. voluntary disclosure. In fattispecie, la ritenuta era stata applicata da istituto di credito elvetico in relazione a interessi maturati sul conto corrente ivi acceso da un contribuente italiano. Pertanto – atteso il carattere della voluntary disclosure, sostanzialmente "assimilabile ad una dichiarazione dei redditi" e la

tipologia di reddito (id est di capitale), per sua natura non rientrante nel "reddito complessivo del residente italiano" – illegittimo deve considerarsi il diniego dell'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso avanzata dal contribuente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 84/2005, art. 10

192. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2732 del 24 novembre 2020. Presidente: Malaspina, Estensore: Candido**

Cancellazione della società – Responsabilità dei soci per le imposte dovute dalla società.
Nel caso di cancellazione della società permane la responsabilità dei soci ai fini del pagamento delle imposte dovute dalla società cancellata, nei limiti del valore delle somme ricevute o dei beni sociali assegnati nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti la messa in liquidazione della società ovvero dei beni sociali assegnati durante il tempo della liquidazione. Nel caso di specie il socio aveva ricevuto, in sede di liquidazione, l'assegnazione di crediti fiscali e, nel periodo precedente la messa in liquidazione, un rimborso parziale di somme versate a favore della società. (G.O.)

Riferimenti normativi:

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA pag. 61
ORIGINE E CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI pag. 61

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA

193. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 114 del 15 dicembre 2020. Presidente: Abate, Estensore: Ortore**

Valore della merce da dichiarare in dogana in tema di diritti doganali – Inclusione del pagamento delle royalties nel valore della merce da dichiarare – Presupposti.
L'art. 72 del Codice Doganale - che elenca le spese da non includere nel valore da dichiarare in dogana e alla lettera g) precisa che "nonostante l'articolo 71, paragrafo 1, lettera c), i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per la vendita per l'esportazione delle merci verso l'Unione"- non fa altro che ribadire che il pagamento delle royalties da parte dell'acquirente, differito al momento della rivendita della merce, successiva alla sua importazione, non è di per sé indicativo che si tratti di una "condizione" della vendita. Si deve, pertanto, far esclusivo riferimento alle clausole pattizie che regolano il rapporto contrattuale per stabilire se le parti abbiano inteso condizionare gli effetti di tale contratto al successivo pagamento dei diritti di licenza da parte dell'acquirente. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: CDU, art. 72

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 8473/2018 del 6 aprile 2018

194. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2057 del 29 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Calà**

Valore doganale delle merci importate – Valore economico reale della merce – Inclusione dei corrispettivi versati per royalties non compresi nel prezzo.
L'art. 29 regolamento (CEE) n. 2913/92, applicabile ai fatti di causa ratione temporis, stabilisce che il valore in dogana delle merci importate è, di regola, il valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve, però, le rettifiche da effettuare conformemente al successivo art. 32. Tale norma prevede che il valore doganale debba, comunque, riflettere il valore economico reale della merce importata, considerando tutti i fattori economicamente rilevanti ed in particolare i corrispettivi e i diritti che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo. (F.Co.)

Riferimenti normativi: reg. (CEE) n. 2913/1992; artt. 29 e 32.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. Sez. V, ordinanza n. 28080 del 31 ottobre 2019; CGUE Sez. VI, 12 dicembre 2013, causa C-116/12 – Christodoulou; CGUE Sez. V, 21 gennaio 2016, causa C-430/14 – Stretinskis.

ORIGINE E CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI

195. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 64 del 28 settembre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

Controllo a posteriori – Cambiamento classificazione doganale merci – Presupposti.
L'articolo 78, paragrafo 2, del regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, deve essere interpretato nel senso che il controllo a posteriori delle merci e il conseguente cambiamento della loro classificazione doganale possono essere effettuati sulla

base di documenti scritti senza che l'Autorità doganale sia tenuta ad ispezionare materialmente dette merci. Ne consegue che l'istanza di revisione dell'accertamento deve essere accolta ed il rimborso delle maggiori imposte essere accordato, laddove dalla documentazione doganale in atti, non contestata dall'Ufficio, risultino in modo incontrovertibile le caratteristiche delle merci importate per le quali è chiesta la revisione dell'accertamento, nonché l'identità delle merci in questione con quelle oggetto di ITV (Informazioni Tariffarie Vincolanti) e la corretta classificazione delle stesse all'interno del sistema di Nomenclatura Combinata. (S.A.)

Riferimenti normativi: reg. 2913/12, art. 78, paragrafo 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Unione Europea, sentenza 22 novembre 2012, cause riunite C-230/11, C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE

PRESUPPOSTO pag. 63

SOGGETTIVITA' PASSIVA pag. 63

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA pag. 63

RIMBORSO pag. 64

DISCIPLINA SANZIONATORIA pag. 66

ALTRO pag. 66

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE

PRESUPPOSTO

196. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3078 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Utilizzo di alcool per prove di produzione di prodotti alimentari senza preventiva autorizzazione – Regime di sospensione da imposta – Esclusione.

Il regime di esenzione da accise preventivamente autorizzato per l'utilizzo di alcool nella realizzazione di prodotti dolciari destinati alla vendita non è applicabile anche in caso di l'utilizzo di alcool in una attività preparatoria e ausiliaria, quale quella di ricerca e sviluppo dei prodotti alimentari (dunque, al di fuori di un ciclo produttivo), in assenza di preventiva autorizzazione al riguardo. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 27, lett. g)

SOGGETTIVITA' PASSIVA

197. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 50 del 1° dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Barraco**

Diniego di rimborso – Accisa sul gasolio – Soggetti passivi – Disciplina nazionale.

È in contrasto con l'ordinamento comunitario la disciplina italiana che esclude tra i soggetti aventi diritto al rimborso dall'accisa sul gasolio, elencati tassativamente nell'art. 24 ter del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, coloro i quali esercitano un'attività di trasporto occasionale. (J.R.)

Riferimenti normativi: art. 7 della direttiva 2003/96/CE; d.lgs. 504/1995, art. 24 ter

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

198. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 50 del 3 luglio 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola**

Gasolio commerciale per trasporto – Nozione data dalla direttiva 2003/96 – Diversa interpretazione degli Stai membri – Aliquota accise ridotta per trasporto regolare passeggeri e non trasporto occasionale – Ammissibilità.

La possibile interpretazione dell'art. 7 della direttiva 2003/96, non consente di concludere in modo inequivoco l'obbligo per gli Stati di recepire il contenuto della nozione di gasolio commerciale data dalla stessa, da cui discenderebbe la natura immediatamente vincolante. In tal senso si è espressa anche la Corte di Giustizia Europea, secondo cui l'art. 7, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2003/96 non osta ad una normativa nazionale che prevede un'aliquota di accisa ridotta per il gasolio commerciale utilizzato come propellente per traporto regolare di passeggeri, senza tuttavia prevedere siffatta aliquota per quello utilizzato per il traporto occasionale di passeggeri, a condizione che tale normativa rispetti il principio della parità di trattamento, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 7, direttiva 2003/96

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Europea, sentenza del 30.1.2020

199. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 117 del 18 dicembre 2020. Presidente: Montanari, Estensore: Fadda**

Accise sui consumi di gasolio – Aliquote agevolate per servizi trasporto pubblico o autoservizio regolare – Presupposti applicativi – Compatibilità con la normativa U.E.
L'applicazione dell'aliquota agevolata prevista per le attività di trasporto limitata dalla attuale normativa interna alle sole imprese di trasporto pubblico o comunque di "autoservizio regolare", con conseguente esclusione delle imprese di trasporto non di linea, non contrasta con il disposto dell'art. 7 co. 2 della direttiva 27-10-2003 n. 2003/96/CE, tenuto conto della pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella quale è esplicitamente affermato che la direttiva 2003/96 "non osta a una normativa nazionale che prevede un'aliquota di accisa ridotta per il gasolio commerciale utilizzato come propellente per il trasporto regolare di passeggeri, senza tuttavia prevedere siffatta aliquota per quello utilizzato per il trasporto occasionale di passeggeri". L'agevolazione accordata ai servizi di trasporto regolare di passeggeri si giustifica per il fatto che essi – a differenza dei servizi di trasporto occasionale – riguardano una generalità di utenti e non esigenze particolari, con frequenze, itinerari e fermate prestabiliti, tanto da essere normalmente affidati a soggetti muniti di qualifiche pubblicistiche. L'unico limite che il legislatore nazionale incontra, e il cui rispetto secondo la CGUE è rimesso alla valutazione del giudice, è che non siano introdotte discriminazioni all'interno delle due categorie contrapposte, del trasporto regolare e di quello occasionale, ma un siffatto vizio non appare riscontrabile nella disciplina dell'art. 24 ter TUA. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUA., art. 24 ter, comma 2; direttiva 2003/96/CE, art. 7, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sentenza n. 513/18 del 30 gennaio 2020

RIMBORSO

200. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 437 del 17 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Accise su gasolio – Servizio di noleggio autobus con conducente – Rimborso – Non spettanza.
Deve ritenersi non spettante il rimborso delle accise su gasolio utilizzato per il servizio di noleggio autobus con conducente in quanto l'agevolazione (accise con aliquota ridotta) spetta solo per i servizi di trasporto regolare (rispondenti a obiettivi di pubblico servizio) ma non anche per i servizi di trasporto occasionale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 24-ter; direttiva 203/96/CE, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sentenza del 30 gennaio 2020, C-513/18

201. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 81 del 22 settembre 2020. Presidente: Montanari, Estensore: Dambruoso**

Accise sul consumo di gas naturale – Istanza di rimborso del credito d'imposta a seguito della cessazione di attività – Dies a quo del termine biennale – Data di presentazione ultima dichiarazione di consumo successiva alla cessazione delle attività.
In linea con la Giurisprudenza più recente, superando il precedente orientamento, si ritiene che il termine biennale per richiedere il rimborso dell'accisa versata in eccedenza da parte del contribuente decorra dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione di consumo successiva alla cessazione della propria attività di vendita di gas/energia in uno specifico ambito territoriale. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 14

202. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 93 del 27 ottobre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Rimborso addizionali provinciali energia elettrica – Termine di decadenza – Decorrenza.
In tema di accise sul consumo dell'energia elettrica, il termine biennale, entro cui il contribuente può far valere eventuali indebiti ai sensi dell'art. 14, comma 2, del d.lgs. 504/95, decorre dal pagamento dell'imposta se la domanda è fondata sulla primitiva operazione, anche quando, in presenza di diritti quesiti od esauriti alla data del verificarsi della decadenza, sia sopravvenuta la declaratoria di incompatibilità del tributo con l'ordinamento, stante l'esigenza di salvaguardare la certezza dei rapporti giuridici, mentre decorre dal verificarsi dell'ulteriore fatto di rilevanza costitutiva, successivo rispetto a quello posto a base dell'originaria operazione, se la richiesta è fondata su di esso, trattandosi di autonoma obbligazione. Pertanto, essendo le addizionali provinciali sull'energia elettrica state abrogate a far data dal 1° gennaio 2012, il termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso decorre da quest'ultima data, essendo il diritto al rimborso sorto in quel momento, e non avendo più senso parlare di imposta c.d. "revolving" a partire da quella data. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: d.lgs. 504/95, art. 14, comma 2

203. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2095 del 29 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Rimborso dell'accisa sul gasolio commerciale – Contrarietà dell'art. 24 ter TUA alla direttiva 2003/96/CE – Necessità che sia direttiva sia Self-executing – Non è tale – Il rimborso non è dovuto.
Deve essere confermata la sentenza che ha rigettato l'istanza di rimborso del contribuente motivata sulla contrarietà dell'art. 24 ter TUA con l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE. La direttiva, infatti, lascia un margine di discrezionalità al legislatore interno che la norma dell'art. 24 ter non ha oltrepassato. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUA, art. 24 ter

204. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2118 del 30 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Crisafulli**

Rimborso di accisa sul gasolio commerciale – Termine – Due anni dal Pagamento – Chiarimenti della Commissione Europea sulla natura self-executing della direttiva 2003/96/CE – Irrilevanza.
In base all'art. 14 TUA il diritto al rimborso dell'accisa, nella specie per gasolio commerciale, scatta al verificarsi di due differenti circostanze, alternative tra loro: la data del pagamento e il verificarsi del diritto al rimborso. La comunicazione dei Chiarimenti della Commissione Europea del 20.02.2017 sulla natura self-executing dell'art. 7 della direttiva 2003/96/CE non può ritenersi circostanza da cui si è verificato il diritto al rimborso. L'unico termine rilevante è quindi quello biennale dal pagamento. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUA, art. 14

205. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2505 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Rimborso accise gasolio commerciale – Richiesta entro due anni dal pagamento – Dichiarazione entro mese successivo a scadenza trimestre.
La scelta del legislatore italiano di ammettere il rimborso delle accise versate sul gasolio commerciale solo nelle ipotesi di cui all'art. 24 ter del d.lgs. n. 504/95 è legittima e conforme

all'art. 7 della direttiva 2003/96/CE. Tale rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento (ai sensi dell'art. 14 comma 2 del d.lgs. n. 504/95), mentre la dichiarazione relativa alla richiesta di rimborso deve essere prodotta entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/95, artt. 14 comma 2 e 24 ter; d.P.R. n. 277 del 2000, art. 3 comma 1; direttiva 2003/96/CE, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 1232 del 2014

DISCIPLINA SANZIONATORIA

206. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 9, sentenza n. 63 del 28 settembre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

Indennità di mora – Sanzione per omesso pagamento – Non cumulabilità.
Il complesso delle conseguenze che l'art. 3, comma 4, del d.lgs. 504/95 riconnette al ritardo del pagamento delle accise dimostra con immediatezza la natura sanzionatoria dell'indennità di mora. Questa somma dovuta in percentuale fissa sul tributo, ulteriore rispetto alla "remunerazione" per indisponibilità di cassa dell'Ente impositore, è una "sanzione" a tutti gli effetti e non una forma di reintegrazione del patrimonio. Deve, pertanto, concludersi che l'irrogazione della sanzione di cui all'art. 13, comma 1, del d.lgs. 471/97 è illegittima in virtù del criterio della alternatività tra sanzione speciale e sanzione generale, così come previsto dall'art. 9 della l. 689/81, ai sensi del quale "quando uno stesso fatto è punito … da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale". (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 13, comma 1; d.lgs. 504/95, art. 4, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1969 del 24 gennaio 2019

ALTRO

207. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1773 del 7 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Accise su gasolio autotrazione – Noleggio con conducente – Agevolazioni – Non sussistono.
L'articolo 7 della direttiva 2003/96/CE attribuisce la facoltà agli Stati membri di introdurre, rispettando alcuni livelli minimi, agevolazioni fiscali con specifico riferimento al gasolio ad uso commerciale. In simile prospettiva, afferisce alla discrezionalità del legislatore nazionale ed è dunque insindacabile, la sua scelta in ordine alla non estensione dell'aliquota agevolata agli esercenti attività di noleggio con conducente, risultando invece prevista per altre categorie individuate (trattasi tendenzialmente solo degli autoservizi di linea esercitate da imprese di trasporto, sostanzialmente, pubbliche) secondo un'elencazione (di cui all'art. 24 ter d.l. 504/1995) da ritenersi tassativa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: dir. 2003/96/CE, art. 7; d.l. 504/1995, art. 24 ter

208. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2052 del 29 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Agevolazione fiscale – Accisa in misura ridotta per il trasporto di persone esercitato da enti pubblici – Applicabilità al trasporto privato in forza della direttiva 2003/96/CE – Non sussiste.
L'art. 24 ter TUA, che riserva l'agevolazione fiscale dell'accisa ridotta al solo trasporto di persone svolto in forma regolare da enti pubblici o imprese pubbliche, autoservizi interregionali di competenza statale, autoservizi di competenza regionale e locale, non si pone in contrasto con

la legislazione comunitaria, e segnatamente con la direttiva 2003/96/CE, ma è espressione della discrezionalità lasciata allo Stato dalla richiamata direttiva. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 24 ter; direttiva 2003/96/CE

Titolo III FINANZA LOCALE

CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI) pag. 69

COSAP/TOSAP pag. 69

ICI/IMU/IMIS pag. 70

- Abitazione principale e relative pertinenze pag. 70
- Fabbricati rurali ad uso strumentale pag. 71
- Terreni pag. 72
- Aree edificabili pag. 72
- Altri fabbricati pag. 74
- Fabbricati Gruppo Catastale pag. 79

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI) pag. 81

IRAP pag. 87

- Requisiti oggettivi pag. 87
- Requisiti soggettivi pag. 89

TARES/TARI/TARSU pag. 92

- Tariffa pag. 92

TASSA AUTOMOBILISTICA pag. 93

ALTRO pag. 94

Titolo III FINANZA LOCALE

CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)

209. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2589 del 12 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Avviso di accertamento – Vizio di motivazione – Sussiste.
È soggetto a Cimp qualsiasi mezzo di comunicazione che risulti obiettivamente idoneo a far conoscere ad una massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività e il prodotto dell'azienda; sono invece esclusi quei mezzi che contraddistinguono solo la sede della azienda e che abbiano una superficie massima di 5 metri quadrati. Va però precisato che, ai fini dell'identificazione del mezzo oggetto di accertamento e quindi, ai fini della compiuta motivazione dell'avviso di accertamento, quest'ultimo deve indicare in modo specifico il tipo e l'ubicazione del mezzo utilizzato (sulla facciata dell'immobile, sul muro di cinta), non essendo sufficiente la mera indicazione del "civico" in cui lo stesso è posto. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5 e art. 17, co. 1 bis

COSAP/TOSAP

210. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 477 del 3 dicembre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Avviso di accertamento – Presupposto oggettivo e soggettivo per l'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche – Occupazioni permanenti comunque realizzate.
Il presupposto impositivo della Tosap è costituito dalle occupazioni di qualsiasi natura di spazi ed aree, anche del sottosuolo, del demanio o del patrimonio indisponibile dei comuni e delle province. La norma non fa alcun riferimento agli atti di concessione che, evidentemente, per il legislatore fiscale sono irrilevanti, visto che l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo. Il riferimento al regime di concessione dei servizi pubblici (contenuto nel comma 2), non ha nulla a che vedere con la concessione per l'occupazione del suolo. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 38, commi 1 e 2; d.lgs. 446/1997, art. 63, co. 2, lett. f)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sent. n. 2890 del 2002

211. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 323 del 27 ottobre 2020. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Tosap – Viadotti autostradali realizzati da concessionario privato – Esenzione per occupazioni effettuate direttamente dallo Stato o da altri enti pubblici – Applicabilità – Esclusione – Imponibilità – Sussiste.
I viadotti autostradali costruiti da un concessionario privato sono imponibili ai fini Tosap, non essendo applicabile l'esenzione prevista per le occupazioni effettuate direttamente dallo Stato o da altri enti pubblici, essendo irrilevante che l'opera rientri nella disponibilità dello Stato al termine della concessione. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 49, comma 1, lett. a)

ICI/IMU/IMIS

Abitazione principale e relative pertinenze

212. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 322 del 6 ottobre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Trevisani**

Imu – Abitazione principale – Agevolazioni – Requisiti.
Con la nozione di abitazione principale deve intendersi l'unità immobiliare nella quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Pertanto, ai fini della spettanza della detrazione e dell'applicabilità dell'aliquota ridotta, l'abitazione di un contribuente può essere ritenuta "principale" solo se nella stessa dimorano abitualmente sia il contribuente stesso, sia i suoi familiari. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 504/92, art. 8; d.P.R. 917/86, art. 10

213. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 408 del 10 dicembre 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

Agevolazione abitazione principale – Condizioni – Onere della prova.
L'agevolazione spetta in relazione all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo intendendosi per tale quella nella quale il contribuente ed i suoi familiari dimorano abitualmente. Il contribuente deve provare che l'abitazione costituisce dimora abituale, non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 8, co. 2

214. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 409 del 10 dicembre 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

Agevolazione abitazione principale – Decadenza del potere di accertamento – Decorrenza.
In tema di agevolazione per abitazione principale, l'avviso di liquidazione dell'imposta con aliquota ordinaria e connessa soprattassa a carico del compratore di un immobile ad uso abitativo che abbia indebitamente goduto in sede di registrazione del trattamento agevolato è soggetto a termine triennale di decadenza, che decorre dalla data in cui l'avviso stesso può essere emesso. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 8, co. 2

215. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 107 del 10 novembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Combi**

Imposte patrimoniali – Imu – Presupposto soggettivo – Presunzione – Risultanze catastali.
In tema di imposte patrimoniali, il soggetto passivo del tributo è determinato presuntivamente facendo riferimento all'intestazione dell'immobile risultante dai registri catastali. Tuttavia, il contribuente che, raggiunto da un atto impositivo, non sia titolare dell'immobile può contestare il maggior tributo liquidato sulle determinazioni catastali dando adeguata dimostrazione, anche nel corso di giudizio, di quanto diversamente sostenuto. (J.R.)

Riferimenti normativi:

216. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1938 del 22 ottobre 2020. Presidente: Gaballo, Estensore: Gallo**

Imu – Abitazione principale – Risultanze anagrafiche – Presunzione relativa.
In materia di agevolazione per abitazione principale le risultanze dell'anagrafe rivestono un valore meramente presuntivo circa il luogo della residenza effettiva e possono essere superate dalla prova contraria in capo al contribuente. (G.Gu.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201 del 06/12/2011, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza nn. 26985/2009 e 13151/2010

217. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2137 del 1° ottobre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Imu – Mancato esercizio dell'attività d'impresa nel fabbricato – Legittimità dell'esenzione o della sospensione del pagamento del pagamento – Non è tale.
Presupposto impositivo dell'Imu è il possesso dell'immobile. Solo l'inagibilità/inutilizzabilità dell'immobile possono costituire presupposto per la riduzione del tributo, purché resi oggetto di specifica denuncia al Comune. Deve quindi escludersi che il mancato esercizio di attività d'impresa possa costituire circostanza determinante la esenzione o la sospensione ex art. 1256, 2 comma, c.c., del pagamento del tributo in discussione. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13

218. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2948 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Imu – Agevolazione prima casa – Coniugi residenti in Comuni diversi – Esenzione – Condizioni.
In materia di esenzione Imu per i coniugi residenti in Comuni diversi, deve essere affermato che l'esenzione per la prima casa non spetta a entrambi i coniugi anche se vivono in Comuni diversi, sottolineando che neppure il cambio di residenza per esigenze lavorative non giustifica il beneficio fiscale, evidenziando che, per quanto riguarda la stessa unità immobiliare, è necessario che il possessore e il suo nucleo familiare vi dimorino stabilmente e vi risiedano anagraficamente. Solo la separazione legale permette ai coniugi di fruire del beneficio fiscale. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 24 settembre 2020, n. 20140

Fabbricati rurali ad uso strumentale

219. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3056 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Imu – Immobili merce – Esenzione – Presupposti – Onere della prova.
L'art. 2, comma 2, d.l. n. 102/2013 stabilisce che "a decorrere dal 1 gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati". Ai fini della loro destinazione, il dato formale dell'indicazione contabile degli immobili nelle rimanenze non risulta sufficiente, a fronte di elementi di fatto di segno contrario, gravando sul contribuente che voglia usufruire l'agevolazione l'onere di dimostrare di averne diritto e, nella specie, la natura di bene merce degli immobili oggetto di accertamento. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.l. 102/13, art. 2, comma 2; art. 2697 c.c.

220. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3057 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Imu – Immobili merce – Esenzione – Presupposti – Onere della prova.
Non è soggetto ad Ici l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10). Ai fini del trattamento esonerativo per la dimostrazione della ruralità dei fabbricati, pertanto, è dirimente l'oggettiva classificazione catastale con attribuzione della relativa categoria, sicché l'immobile che sia stato iscritto come "rurale" non è soggetto all'imposta e il Comune deve impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10, al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'Ici. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7; d.l. 207/08, art. 23, comma 1-bis, d.l. 557/93, art. 9

Terreni

221. **Commissione tributaria Regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1698 del 22 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Assenza della qualità di coltivatore diretto tra i comproprietari del terreno – Esenzione – Non sussiste.
È legittimo l'operato del Comune, il quale non riconosca l'applicabilità dell'esenzione Imu sui terreni in assenza della qualifica tanto di imprenditore agricolo professionale (IAP), quanto la qualità di coltivatore diretto tra i suoi comproprietari. La normativa di riferimento richiede infatti l'esistenza alternativa di una delle due qualifiche (IAP e coltivatore diretto), cosicché è richiesta l'esistenza di almeno una delle due per fruire del beneficio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

Aree edificabili

222. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 102 del 6 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Imu – Area edificabile – Potenzialità edificatoria – Nozione.
In materia di Imu, per determinare l'edificabilità di un terreno è sufficiente l'enucleazione di una potenzialità edificatoria, da misurarsi a seconda del grado di sfruttamento del suolo. A questi fini, invero, il valore di un'area è dato dalla zona di ubicazione, dall'indice di edificabilità, dalla destinazione d'uso consentita, dagli oneri richiesti per eventuali lavori di adattamento, dai prezzi medi rilevanti sul mercato delle vendite. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1

223. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1703 del 23 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Imu – Edificabilità area – Qualificazione attribuita dal piano regolatore generale.
In materia di Imu, l'edificabilità di un'area – ai fini dell'applicazione del criterio, fondato sul valore venale, di determinazione della base imponibile – dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione di esso da parte della Regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5, co. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006

224. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2050 del 29 settembre 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Bonomi**

Terreno edificabile secondo le disposizioni del P.R.G. – Assenza di piano particolareggiato e strumenti attuativi – Irrilevanza – Imponibilità ai fini Imu – Sussiste.
La qualifica di area edificabile ai fini Imu prescinde dalle concrete possibilità di sfruttamento edificatorio del suolo e deriva esclusivamente dall'inclusione del bene nell'ambito dello strumento urbanistico generale. La nozione di area edificabile nell'ordinamento tributario è sancita nell'articolo 36, comma secondo, d.l. 223/06. Secondo tale norma, sono edificabili tutte le aree così qualificate dallo strumento urbanistico generale, anche solo adottato dal Comune, a prescindere dall'esistenza dello strumento attuativo. Diretta conseguenza di ciò è che, ai fini fiscali, la qualificazione di edificabilità discende da criteri meramente formali quale l'inclusione nel piano regolatore: pertanto è considerata edificabile anche un'area sulla quale non è possibile al momento costruire. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. 223/2006, art. 36, comma secondo

225. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2770 del 26 novembre 2020. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Micheluzzi**

Imu – Aree edificabili – Valutazione.
Ai fini della valutazione delle aree edificabili e conseguentemente della determinazione della relativa base imponibile ai fini Imu assumono piena rilevanza i vincoli alla edificabilità delle aree stesse. Nel caso di specie uno dei lotti delle aree edificabili aveva il vincolo a bosco di quercia, circostanza che ha inciso sulla determinazione del valore delle aree riducendolo, trattandosi di vincolo inidoneo ad accrescere la reale capacità edificatoria delle aree. (G.O.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 9510 del 2008; Cass., sentenza n. 9778 del 2010; Cass., sentenza n. 5161 del 2014

226. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3170 del 23 dicembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Malanetto**

Imu – Rettifica del valore delle aree edificabili.
Nel nuovo contesto normativo è pur sempre dato al comune adottare delibere di indirizzo concernenti i valori venali presunti degli immobili, delibere che tuttavia, se pure hanno una finalità di omogeneizzare i valori utilizzati per il calcolo della base imponibile e quindi ridurre il contenzioso, costituiscono oggi parametri orientativi e non forme di autovincolo. Ne consegue che, in una vicenda come la presente in cui il significativamente diverso valore venale del bene è chiaramente evincibile dal contratto di compravendita, non era più precluso all'amministrazione fondare l'accertamento su un dato certamente reale e non meramente presuntivo. Né vale sostenere che il comune si sarebbe ugualmente "vincolato" avendo adottato una delibera di tenore identico a quella dell'anno precedente; la delibera era infatti in sé astrattamente adottabile e il comune ha ivi esplicitato che i valori avevano valore orientativo e di deflazione del contenzioso ma l'atto si è inserito in un contesto normativo e regolamentare differente, che non precludeva più diversi accertamenti. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 4969/2018

227. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3191 del 28 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Crespi**

Imu – Area edificabile – Nozione.
I concetti di "area edificabile" e "diritti edificatori" sono fra loro connessi. L'area edificabile è "una parte di terreno che - in base alla normativa e alle sue qualità - può essere soggetta a trasformazioni attraverso la costruzione di opere destinate alla fruizione pubblica o privata". Il d.l. 201/2011 sull'Imu non contiene una definizione di area edificabile ma l'art. 13, fa riferimento all'art. 2 lett. b) del d.lgs. 504/92 in materia di Ici dove per area fabbricabile si intende "un'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità". (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13; d.lgs. 504/92, art. 2 lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12379/2016

Altri fabbricati

228. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 183 del 12 novembre 2020. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti**

Imu – Esenzione per immobili "merce" – Presentazione dichiarazione – Natura costitutiva – Sussiste.
Al fine di poter fruire dell'esenzione relativa all'Imu sui beni immobili "merce" il soggetto passivo, che intenda fruirne, deve presentare la relativa dichiarazione che, pertanto, ha natura costitutiva dell'esenzione in oggetto. L'art. 2, d.l. 102/2013, che stabilisce questa esenzione, non è soggetta a interpretazioni estensive o analogiche. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.l. 102/13, art. 2

229. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 428 del 14 dicembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Imu – Base imponibile – Rendita catastale risultante in catasto.
Deve ritenersi legittimo l'avviso di accertamento avente ad oggetto il recupero di una maggiore Imu relativa ad un opificio industriale la cui base imponibile sia stata calcolata sulla base della rendita catastale risultante dagli atti catastali. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 3; d.lgs. 504/1992, art. 5

230. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 136 del 18 dicembre 2020. Presidente: Abate, Estensore: Ortore**

Avviso di accertamento – Calcolo Imu – Applicazione della maggiore aliquota per immobili ad uso abitativo non locati o con contratto di locazione non registrato – Mancata dichiarazione all'ufficio tributi.
Il solo pagamento della tassa rifiuti e delle utenze di gas e acqua esclude la riconducibilità dell'abitazione alla categoria degli immobili non locati, cioè tenuti a disposizione e non utilizzati, ma non automaticamente quella degli immobili locati per periodi inferiori al mese e dunque con contratti di locazione non registrati, quali quelli utilizzati nel settore turistico. Invero, al fine di evitare l'applicazione della maggiore aliquota ai fini Imu, è necessario presentare all'Ufficio tributi la dichiarazione di utilizzo esclusivo dell'abitazione e dunque di non locazione per periodi brevi. (M.L.M.)

Riferimenti normativi:

231. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 72 del 24 settembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Barraco**

Imu – Soggetto passivo – Risoluzione anticipata locazione finanziaria – Rileva – Effettiva riconsegna – Non rileva.
Il soggetto passivo Imu, nei contratti di locazione finanziaria risolti anticipatamente, non è l'ex conduttore fino alla data di riconsegna. E infatti, per l'Imu, il soggetto passivo d'imposta rimane il conduttore soltanto finché è in corso il contratto: dopodiché ritorna ad essere il proprietario, restando irrilevante l'effettiva riconsegna dell'immobile. Ciò in quanto la disciplina che deroga all'individuazione del presupposto impositivo dell'Imu (possesso di beni immobili diversi dalla prima casa) – secondo cui, nei casi di locazione finanziaria, il soggetto passivo Imu a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto è il locatario, benché mero detentore – ha carattere eccezionale e va interpretata restrittivamente. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, c. 1

232. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 188 del 14 luglio 2020. Presidente: Ferrari, Estensore: Ferrari**

Locazione finanziaria – Beni immobili – Imu – Soggetto passivo.
Il soggetto passivo dell'imposta municipale in presenza di un contratto di locazione finanziaria di immobili è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Pertanto, è del tutto irrilevante la circostanza che l'immobile, alla data prestabilita, non fosse stato fattualmente riconsegnato al locatario. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Toscana, sez. I, sentenza n. 530/2020

233. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 65 del 29 settembre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Imu – Contratto di leasing di bene immobile – Risoluzione per inadempimento – Mancata riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore – Soggettività passiva in capo al concedente – Sussiste.
In caso di risoluzione del contratto di leasing, il soggetto passivo dell'Imu torna ad essere il locatore concedente, ancorché non abbia riacquistato la materiale disponibilità del bene a causa della mancata riconsegna da parte del locatario. Ai fini impositivi, infatti, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, ma l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili erga omnes, la quale permane fintantoché è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 14906 del 13 luglio 2020

234. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 1550 del 17 settembre 2020. Presidente: Duchi, Estensore: Faranda**

Imu – Base imponibile – Fabbricato categoria D – Richiesta di attribuzione di rendita del possessore – Retroattività – Non sussiste.
Per i fabbricati di categoria D il metodo di calcolo della imposta è quello ancorato alle scritture contabili fino all'annualità in cui viene richiesta la rendita catastale, senza che tale richiesta di attribuzione di rendita catastale fatta dal contribuente rappresenti una manifestazione di volontà di rinunciare al diverso sistema di calcolo con effetto retroattivo per tutti i periodi accertabili. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 3160/2011

235. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1515 del 7 luglio 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: D'Addea**

Imu – Risoluzione anticipata del contratto di leasing – Soggetto passivo.
In ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di leasing, l'utilizzatore è soggetto passivo ai fini Imu sino alla riconsegna del bene al locatore. Tale interpretazione trova conferma nell'art. 13, comma 12 ter, d.l. 201/2011 che valorizza, ai fini della individuazione del soggetto passivo Imu, il possesso del bene ed il momento in cui esso viene acquisito. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 13973/2019, contra Cassazione n. 19166/2019, Cassazione, ordinanza 21612/2020, Cassazione, ordinanza n. 1200/2021

236. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1567 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Catasto – Riclassamento immobili – Efficacia retroattiva – Sussiste.
L'effetto fiscale delle nuove rendite catastali conseguenti alla variazione di classamento intervenuta dopo sopralluogo effettuato dall'Agenzia del Territorio tramite il quale è ravvisata la sussistenza di un pregresso errore si produce e retrocede anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 311/2004, art. 1, co. 336

237. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1608 del 15 luglio 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio**

Imu – Risoluzione anticipata del contratto di leasing – Soggetto passivo.
La risoluzione del contratto di leasing comporta il trasferimento della soggettività passiva Imu in capo al concedente sin dal momento della risoluzione, senza che un'eventuale ritardata restituzione da parte dell'utilizzatore possa ritardare gli effetti fiscali ad essa connessi. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 13793/2019

238. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1689 del 22 luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Noschese**

Imu – Leasing immobiliare – Risoluzione anticipata per inadempimento – Assoggettamento all'imposta del concedente – Sussiste.
Nel caso di immobile concesso in leasing per il quale si verifichi risoluzione per inadempimento pur senza restituzione del bene, l'imposta grava sul concedente (art. 9, co. 1, ultimo periodo del d.lgs. 14/03/2011, n. 23). (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 9, co. 1, d.lgs. 14/03/2011, n. 23

239. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1691 del 22 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Imu – Immobili di proprietà dell'INAIL – Attività dell'ente esercitata nei locali – Esenzione – Sussiste.
Deve escludersi che sussista la soggettività passiva Imu in capo all'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL) con specifico rifermento a quegli immobili sui quali vanti un diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento, allorquando quivi svolga

la sua attività tipica. All'uopo, infatti, l'art. 7, d.lgs. 504/92 dispone l'esenzione dall'imposta per gli immobili utilizzati da soggetti, enti pubblici, di cui all'art. 73, co. 1, lett. c), d.P.R. 917/1986, che siano destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziale, previdenziale, sanitaria, ecc. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7

240. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2695 del 23 novembre 2020. Presidente: Punzo, Estensore: Ocello**

Imu – Immobile concesso in leasing – Effetti della risoluzione senza restituzione – Soggettività passiva del locatore.

La questione dell'individuazione del soggetto passivo dell'Imu, relativamente ad un bene immobile concesso in locazione finanziaria, nell'ipotesi di risoluzione anticipata del rapporto contrattuale, cui non fa seguito l'immediata, materiale, restituzione del bene, al fine di stabilire se nel periodo intercorrente tra la cessazione di efficacia del contratto e la restituzione del bene la titolarità passiva del rapporto fiscale sorga in capo al locatore, nella qualità di soggetto che giuridicamente possiede il bene, o all'utilizzatore, che materialmente ne dispone, è stata oggetto di plurime ed ormai costanti decisioni della Corte di Cassazione, la quale ha affermato che, con la risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società che ha concesso originariamente l'immobile in leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene, per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore, che viene meno una volta venuto meno il contratto stesso. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 7227, del 13 marzo 2020; Ctr Lombardia, sez. VII, sentenza n. 2696 del 23 novembre 2020

241. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2715 del 24 novembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Imu – Fabbricati in leasing – Clausola risolutiva espressa – Soggettività ai fini Imu.

Per gli immobili, anche da costruire o in corsa di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario (rectius, utilizzatore), a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Pertanto, in deroga al principio che individua il presupposto per l'applicazione dell'Imu nel "possesso" degli immobili, la soggettività passiva ai fini Imu, rispetto agli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, detenuti in leasing, è riferita al locatario. Quanto alla decorrenza, si fa riferimento senza dubbio alla data di stipula del contratto. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19166 del 2019

242. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2739 del 24 novembre 2020. Presidente: Malaspina, Estensore: Fasano**

Imu – Immobili utilizzati senza scopo di lucro – Esenzione dal tributo.

Nel caso di immobili utilizzati senza scopo di lucro sussiste il requisito oggettivo per l'esenzione Imu. Nel caso di specie trattavasi di immobili di proprietà di una ONLUS ove la stessa svolgeva attività assistenziale a favore dei propri ospiti dietro il pagamento di corrispettivi simbolici. Ai

fini della esenzione la prova dell'esercizio dell'attività non commerciale spetta al contribuente. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 4066 del 2019; Cass., sentenza n. 10289 del 2019

243. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2891 del 9 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Gaeta**

Imu – Soggetto passivo – Fabbricati di nuova costruzione – Inscrizione in catasto – Ultimazione lavori.
Ai fini della assoggettabilità ad imposta dei fabbricati di nuova costruzione, il criterio, previsto dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2 della data di ultimazione dei lavori, ovvero di quella anteriore di utilizzazione ha natura alternativa, acquistando rilievo esclusivamente quando il fabbricato non sia iscritto ancora in catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale per sottoporre il bene ad imposta. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 31502 del 2019

244. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2951 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Imu – Immobile di proprietà di un fondo immobiliare chiuso – Esenzione – Presupposto soggettivo – Non sussiste.
La SGR che gestisca un immobile di proprietà di un fondo immobiliare di tipo chiuso, concesso in locazione ad un ente pubblico, non può usufruire, ai sensi dell'art. 9, co. 8, d.lgs. n. 23/2011, vigente ratione temporis, della specifica esenzione Imu prevista nel caso di immobili posseduti e utilizzati dallo Stato e dagli altri enti pubblici per l'esercizio diretto delle proprie attività istituzionali. Essendo la SGR una persona giuridica costituita in società per azioni e come tale assoggettata alle norme di diritto privato manca il presupposto soggettivo per l'esenzione, ossia la titolarità dell'immobile in capo ad un ente pubblico. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 5 febbraio 2019, n. 3275

245. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2994 del 16 dicembre 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Imu – Riduzione imposta del 50% – Fabbricati inagibili – Requisiti.
Testo. Il Collegio, condividendo le conclusioni dei primi giudici in punto, qui richiamate per relationem, osserva che "Lo stato dei luoghi, sia quello descritto dalla contribuente nella sua perizia che quello descritto dall'Ente nel suo sopralluogo non rileva la sussistenza di una condizione di inagibilità nel senso richiamato dalla normativa in questione o dal Regolamento Comunale; più specificatamente la perizia di parte si limita a esporre la necessità di una serie di interventi resi necessari dal prolungato non uso della porzione dell'immobile piuttosto che ad una situazione di degrado strutturale che ne impedisce l'utilizzo. In sintesi, le conclusioni peritali rappresentano uno stato dell'immobile inutilizzato ma non inutilizzabile in quanto inagibile". Ai fini della dichiarazione di inagibilità, infatti, occorre il verificarsi delle seguenti condizioni: a) gravi carenze statiche ove si accerti la presenza di gravi lesioni statiche delle strutture verticali (pilastri o murature perimetrali) e/o orizzontali (solai), ovvero delle scale o del tetto, con pericolo potenziale di crollo dell'edificio o di parte di esso anche per cause esterne concomitanti; b) gravi carenze igienico sanitarie. Ne deriva che il mancato accertamento dello stato di inagibilità/inabitabilità, la riduzione della base imponibile dell'Imu, nella misura del

50%, non può essere concessa. In ragione delle suesposte considerazioni, l'appello deve essere, pertanto, respinto. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 8

Fabbricati Gruppo Catastale

246. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 311 del 30 settembre 2020. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Avviso di accertamento – Procedura Docfa – Difetto di motivazione.
In ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la procedura Docfa, l'atto con cui l'Amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata – ancorché sommaria – motivazione, che deve essere tale da consentire di individuare le ragioni per le quali la stessa proposta viene disattesa. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16/1993, art. 2; l. n. 75/1994

247. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 323 del 13 ottobre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Rendita catastale – Classamento – Procedura Docfa – Rettifica – Sopralluogo – Non obbligatorietà.
Secondo la normativa vigente sugli accatastamenti con procedura Docfa, il sopralluogo non è obbligatorio. Ne consegue pertanto, anche in assenza di esso, la correttezza dell'operato dell'Ufficio in merito all'accertamento dei valori, con riferimento alla categoria ed al valore della rendita catastale. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94; l. 190/14

248. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 346 del 4 novembre 2020. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Rendita catastale – Classamento – Categoria speciale – Caratteristiche strutturali del bene – Attività svolta – Connessione necessaria – Non suscettibilità di diversa destinazione.
In tema di rendita catastale, nell'ipotesi in cui l'immobile per le proprie caratteristiche strutturali rientri in una categoria speciale, non assume rilevanza la corrispondenza rispetto all'attività in concreto svolta all'interno dello stesso, che può costituire, ove ricorrente, mero elemento rafforzativo della valutazione oggettiva operata. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-V, ordinanza n. 22103 dell'11 settembre 2018

249. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 355 del 12 novembre 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Attribuzione rendita catastale – Situazione di fatto – Natura dichiarativa – Retroattività.
L'attribuzione di rendita definitiva (e quindi l'attribuzione di categoria catastale) ha natura dichiarativa di una situazione di fatto, con efficacia retroattiva alla data in cui tale situazione è venuta ad esistere. Ciò in quanto l'atto di attribuzione della rendita ha natura valutativa e funzione di evidenziare la redditività dell'immobile, connotando la capacità contributiva del contribuente alla data di presentazione della domanda. Ne deriva l'irrilevanza della data in cui la rendita viene attribuita in via definitiva e la sua efficacia retroattiva alla data di effettiva costituzione/modifica della situazione di fatto "fotografata" dalla rendita. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: r.d. 652/39

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011

250. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 426 del 14 dicembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Accertamento catastale – Verifica della dichiarazione Docfa – Sopralluogo – Residenza Assistenziale Sanitaria – Gruppo catastale – D4 (Case di cura e Ospedali con fini di lucro).
Alla luce dei dati dichiarati con la dichiarazione Docfa e dei riscontri fattuali acquisiti ad esito del sopralluogo, deve essere accatastato nel Gruppo catastale D4 (Case di cura e Ospedali con fini di lucro) l'immobile destinato a Residenza Assistenziale Sanitaria. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94, art. 1, comma 3

251. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 433 del 18 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

Ici – Accertamento maggiore base imponibile – Accertamento rendita catastale – Pregiudizialità.
Il definitivo annullamento dell'avviso di accertamento catastale avente ad oggetto la rettifica in aumento della rendita catastale di un immobile comporta l'invalidità del distinto avviso di accertamento con cui viene recuperata una maggiore Ici sulla base di tale rendita catastale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5

252. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1787 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Relatore: Sacchi**

Catasto – Procedura Docfa – Variazione rendita catastale – Termine ordinatorio.
Il termine massimo di dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione, assegnato all'Ufficio per la "determinazione della rendita catastale definitiva", ha natura meramente ordinatoria. Ciò, in particolare, perché da un lato la perentorietà del termine non è prevista né dalla norma primaria né dalla successiva norma regolamentare attribuita al Ministero delle Finanze e, dall'altro, perché tale previsione non è neppure ricavabile dall'esame della complessiva disciplina della materia, con la quale è assolutamente incompatibile un limite temporale alla modificazione o all'aggiornamento delle rendite catastali. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

253. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1837 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Catasto – Variazione catastale Docfa – Sopralluogo – Contraddittorio preventivo – Non sussiste.
In tema di estimo catastale, la revisione delle rendite catastali urbane in assenza di variazioni edilizie non richiede né il sopralluogo né l'instaurazione di un contraddittorio preventivo, non essendo previsti come obbligatori in alcun testo di legge a pena di nullità. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1, comma 22

254. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1841 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Imu – Impianti per la produzione e distribuzione di energia elettrica – Mancanza di autonomia funzionale e reddituale – Variazione rendita catastale – Non sussiste.
Concorrono alla determinazione della rendita catastale i beni e gli impianti (torre, navicella, pale, cabina elettrica, spazi di manovra e servizi, ecc.) di eterogenea natura quanto ad infissione

al suolo, principalità ed accessorietà, funzione di produzione diretta e dinamica dell'energia, ovvero di mero sostenuto o supporto, ma unitariamente coordinati e finalizzati. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5, comma 3

255. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2151 del 1° ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Catasto – Variazione catastale Docfa – Sopralluogo – Contraddittorio preventivo – Non sussiste.

In tema di variazione catastale, con riguardo ai fabbricati a destinazione speciale, il compendio normativo depone per la necessità di "stima diretta", che non presuppone l'esecuzione del sopralluogo, il quale non costituisce un diritto del contribuente né una condizione di legittimità dell'avviso attributivo di rendita, Si tratta, infatti, di un ulteriore e concorrente strumento conoscitivo di verifica ed accertamento di cui l'Amministrazione può avvalersi per operare la valutazione. (C.F.)

Riferimenti normativi:

256. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3062 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Rendita provvisoria – Determinazione – Legittimazione del Comune – Sussiste.

Allorquando provveda alla determinazione della rendita provvisoria ex art. 5, comma 3, d.lgs. 546/1992, il Comune non si è affatto sostituito all'Ufficio competente nel potere a questi spettante di attribuzione della nuova rendita all'immobile, ma, constatata la rilevanza catastale degli impianti, si è mantenuto nell'esercizio dei suoi poteri di liquidazione e di accertamento dell'imposta, limitandosi a non riconoscere l'esenzione dei beni in questione. Pertanto, la disposizione che impone al Comune l'obbligo di richiedere all'Ufficio competente l'attribuzione della rendita nell'ipotesi di negligenza del contribuente, non esclude il potere del medesimo ente locale di provvedere alla determinazione della rendita provvisoria *ex* art. 5 citato. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 5, comma 3

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)

257. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 302 dell'11 settembre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

Imposta sulla pubblicità – Esenzione – Sussiste.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, il comma 1- bis, dell'art. 17, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, che esenta dall'imposta le insegne di attività commerciale e di produzione di beni e servizi nei limiti di una superficie complessiva fino a 5 mq, non consente di introdurre distinzioni in relazione al concorso dello scopo pubblicitario con la funzione propria dell'insegna stessa, purché la stessa, oltre ad essere installata nella sede di attività cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie, e ad avere la funzione di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività, si mantenga nel predetto limite dimensionale. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 17, comma 1- bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 4 marzo 2013, n. 5337; conf. Ctp Brescia, sez. III, sentenza n. 303 dell'11/09/2020

258. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 407 del 9 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Avviso di accertamento – Imposta di pubblicità – Esenzione – Interesse pubblico.
L'installazione di quattro frecce stradali monofacciali su palo con la scritta "poste italiane" va esente dall'imposta comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni ai sensi dell'art. 17, comma l, lett. b) del d.lgs. n. 507/93, trattandosi di "avvisi al pubblico...riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione dei servizi di pubblica utilità, che non superino la superficie di mezzo metro quadrato", posto che l'attività svolta istituzionalmente da Poste Italiane S.p.A., pur nell'assunta forma societaria, ha natura e valenza di interesse pubblico sul territorio nazionale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 17, co. 1, lett. b)

259. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 134 del 18 dicembre 2020. Presidente: Montanari, Estensore: Montanari**

Avviso di accertamento – Imposta di pubblicità – Esenzione per avvisi riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione dei servizi di pubblica utilità.
La normativa relativa all'esenzione dall'imposta comunale di pubblicità, si applica ai cartelli pubblicitari riconducibili ad attività imprenditoriali di natura privatistica che prevedano altresì l'erogazione di servizi di ordine pubblicistico. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17, comma 1, lett. b)

260. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 41 del 19 ottobre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano**

Imposta comunale sulla pubblicità – Obbligo di comunicare la cessazione della pubblicità al concessionario della riscossione – Illegittimità.
Dato che il soggetto attivo dell'imposta comunale sulla pubblicità è l'ente impositore, e non il concessionario della riscossione affidatario, è al primo che va inoltrata la dichiarazione di inizio pubblicità, nonché qualsiasi successiva ulteriore comunicazione in costanza di rapporto, inclusa la denuncia di cessazione della pubblicità. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 8

261. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 51 del 23 ottobre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Imposta comunale sulla pubblicità – Cabine per foto-tessere qualificate come sedi principali o secondarie dell'impresa – Illegittimità – Pubblicità affissa sulle cabine per foto-tessere – Esenzione dal prelievo – Non sussiste.
Le cabine per foto-tessere non possono considerarsi sedi secondarie dell'impresa, con la conseguenza che la pubblicità affissa sulle stesse, con integrando gli estremi dell'insegna, non può beneficiare dell'esenzione accordata alle insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi. Invero, per qualificare una sede come secondaria occorre che la stessa sia indicata come tale nell'atto costitutivo, da depositarsi presso l'ufficio del registro delle imprese competente in funzione dell'ubicazione della sede secondaria. Fermo restando che, nel luogo in cui essa è istituita, deve riscontrarsi la presenza di una rappresentanza stabile, ossia di una persona fisica che agisca in nome e per conto del titolo dell'impresa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis

262. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 66 del 27 novembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

Imposta comunale sulla pubblicità – Presupposto del prelievo – Nozione – Messaggi apposti su espositori mobili ubicati all'interno del negozio – Sussiste.
Sono soggetti alla maggiore imposta messaggi apposti su mobili espositori ubicati all'interno di esercizi commerciali, non rilevando ai fini impositivi né il tipo di strumento impiegato per la veicolazione dell'informazione, né la circostanza che il supporto fisico dei suddetti messaggi sia collocato all'interno piuttosto che all'esterno del negozio. Tutto ciò che rileva, infatti, è l'idoneità del mezzo impiegato ad enucleare e diffondere nome, attività, prodotto ed azienda pubblicizzata, e la possibilità per il pubblico di accedere ai luoghi dai quali è possibile captare i messaggi. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 1 e 17

263. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 101 del 6 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Imposta comunale sulla pubblicità – Segnali stradali a forma di frecce recanti la dicitura "Postamat" – Assolvimento della funzione pubblicitaria – Non sussiste – Presupposto del prelievo – Non sussiste.
I segnali stradali di indicazione a forma di frecce sono annoverabili tra gli avvisi rivolti al pubblico. Pertanto non possono essere qualificati come messaggi pubblicitari, svolgendo all'opposto la mera funzione di segnali di indicazione, idonei a fornire agli utenti della strada informazioni necessarie per raggiungere un servizio di pubblica utilità. Su queste premesse, non sono soggetti all'imposta di pubblicità i cartelli recanti la dicitura "Postamat", anche se posti all'esterno dell'esercizio, in quanto non hanno valenza di messaggio pubblicitario, costituendo strumenti per fornire agli interessati le informazioni atte a facilitare la fruizione dei servizi postali. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 1169 del 17 gennaio 2019

264. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2926 del 14 dicembre 2020. Presidente: Ercolani, Estensore: Pavone**

Icpa – Cabine fototessera – Pannelli espositivi esterni – Effetto pubblicitario – Realizzazione del presupposto impositivo.
I pannelli apposti sulle cabine per fototessere non costituiscono mere insegne ma hanno una funzione pubblicitaria, essendo idonei a far conoscere indiscriminatamente ad una massa di possibili acquirenti ed utenti l'attività ed i prodotti della società. Conseguentemente non possono godere dell'agevolazione fiscale ex art. 17, comma 1bis, d.lgs. 507/73. (O.E.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 7

265. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 190 del 9 luglio 2020. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Imposta comunale sulla pubblicità – Fascione dello stesso colore dell'insegna – Presupposto impositivo autonomo.
L'avviso di accertamento è valido per quanto riguarda il presupposto di imposta. Infatti, il fascione del medesimo colore giallo dell'insegna collocato su tutto il perimetro della pensilina interrotto solo dalla scritta Eni e dal cane a sei zampe rende l'intera superficie del fascione idonea a veicolare il medesimo messaggio pubblicitario del marchio collocato nell'insegna esterna del distributore in conformità della giurisprudenza assolutamente maggioritaria. Infatti,

il fascione della pensilina si pone in continuità con il messaggio pubblicitario contenuto nella targa e "amplia la visibilità al pubblico del marchio ovvero costituisce un mezzo globalmente più attirante". (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 5931 del 3 marzo 2020

266. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 231 del 14 luglio 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Rabai**

Imposta comunale sulla pubblicità – Messaggi rilevanti – Informazioni sul parcheggio – Non sussistono.

L'art. 5 del d.lgs. n. 507/1993, assoggetta all'imposta comunale sulla pubblicità la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme visive od acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, che siano, ai sensi del secondo comma, "rilevanti", ossia "diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato". Non possono essere considerati tali messaggi che abbiano la funzione di fornire informazioni sull'indicazione del parcheggio del centro commerciale e della sua capienza, nonché di regolamentare la circolazione dei veicoli che vi accedono, senza contenere riferimenti a prodotti, marche o sconti in relazione alla merce offerta nel centro commerciale stesso, mancando in tal caso la funzione di orientare le scelte commerciali della clientela. Né simili messaggi possono essere considerati utili o necessari ad un più proficuo svolgimento dell'attività di impresa, in assenza di indicazioni di orari di apertura o della piantina del centro, ancorché riproducano il logo. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art.5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12349 del 17 maggio 2017; Cassazione, sentenza n. 252 del 12 gennaio 2012

267. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 336 del 1° ottobre 2020. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Imposta comunale sulla pubblicità – Impianti distribuzione carburanti – Fasce delle pensiline e prezziari – Esclusione – Sussiste.

I fascioni delle pensiline non sono soggetti ad imposta per assenza dei presupposti di cui all'art. 5 d.lgs. n. 507/93 (trattandosi di pannelli senza messaggio essi non svolgono alcuna funzione pubblicitaria): l'imposta deve essere rapportata alla sola dimensione dei marchi. In relazione ai prezziari, questa Commissione non si discosta da quanto già statuito da Ctp Milano nella sentenza n. 8929 del 22/10/2014 allorquando afferma "Non sono da ritenere soggetti ad imposta per assenza dei presupposti di cui all'articolo 5, d.lgs. 507/1993, i messaggi quali il Prezziario, Sovrapompa, Cassonetti e Targhe contenenti le scritte generiche di prodotti e servizi..., in quanto non svolgono alcuna funzione pubblicitaria ... ". (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 5 d.lgs. 507/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 7031/2002; Cass., sent. n. 152010/2004; Ctr Piemonte, sent. n. 1005/2018; Ctp Milano, sent. n. 8929/2014

268. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 480 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Rabai**

Avviso di accertamento – Imposta sulla pubblicità relativa ad insegne stradali – Casi di esenzione – Criterio di superficie con arrotondamento solo sul totale e non sulla singola insegna.

Ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 507/1993 l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a 5 mq, facendo la sommatoria delle diverse scritte ed eseguendo l'arrotondamento solo sul totale e non sulle singole scritte. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 17

269. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 324 del 27 ottobre 2020. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Imposta comunale sulla pubblicità – Segnaletica stradale – "Freccia su palo" recante scritta "poste" – Assenza di contenuto pubblicitario – Imponibilità – Esclusione.

I segnali stradali "a freccia" recanti la scritta "poste" non sono assoggettabili ad Icpa, sia in quanto non assimilabili ai c.d. "segnali di industria" – perché non contenenti indicazioni in ordine alla localizzazione di singole industrie al fine di incentivare la domanda di beni e servizi o migliorare la domanda del soggetto pubblicizzato – sia perché installati direttamente dai comuni al fine di agevolare la circolazione stradale. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 45 e art. 17, comma 1, lett. b)

270. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1741 del 3 agosto 2020.**

Imposta sulla pubblicità – Spazio aperto al pubblico – Presupposto impositivo – Sussiste.

In tema di imposta sulla pubblicità, ai sensi dell'art. 5, d.lgs. n. 507/93 la diffusione di messaggi pubblicitari "in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile" rappresenta il fatto generatore della relativa obbligazione tributaria. Pertanto, i cartelli pubblicitari installati in spazio antistante un locale commerciale, ancorché insistenti su area privata e non visibili dalla strada, devono essere assoggettati a imposizione a causa della loro ubicazione in luogo aperto al pubblico. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 5

271. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1868 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Imposta comunale sulla pubblicità – Esenzione – Sede dell'attività commerciale – Sussiste.

L'esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità, prevista per le insegne fino a 5 metri quadrati di superficie, si riferisce solamente alle insegne cosiddette "di esercizio" che contraddistinguono la sede dove si svolge l'attività cui si riferiscono. (C.F.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 13023/2015

272. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1911 del 15 settembre 2020. Presidente: Craveia, Estensore: Fazzini**

Imposta sulla pubblicità – Mezzi di comunicazione con il pubblico – Funzione sostanzialmente decorativa – Presupposto di imposta – Sussiste.
È soggetto ad imposta sulla pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale, indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione, risulti obiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di un'azienda, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione non assolva pure una funzione reclamistica o propagandistica. Si deve quindi distinguere la funzione sostanzialmente decorativa da quella pubblicitaria in grado di veicolare un messaggio diretto a raggiungere una pluralità di possibili acquirenti. Sussistendo tale natura, il mezzo di comunicazione deve essere sottoposto a tassazione. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 15449/2010; Cassazione, sentenza n. 17852/2004

273. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2330 del 16 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Imposta comunale sulla pubblicità – Applicabilità – Pubblicità indiretta.
Il cartello stradale che riporti il nome dell'azienda, il relativo logo e si limiti a indicare il percorso per arrivare ai locali commerciali o allo stabilimento, si deve considerare una forma indiretta di pubblicità, e quindi sconta la relativa imposta comunale sulla pubblicità. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 597/1993, art. 7

274. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2330 del 16 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Imposta comunale sulla pubblicità – Applicabilità – Presupposti.
La diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile è soggetta all'imposta sulla pubblicità. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 597/1993, art. 7

275. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2330 del 16 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Imposta comunale sulla pubblicità – Applicabilità – Presupposti.
Affinché un cartello stradale possa svolgere la funzione di segnale pubblicitario, e possa dunque applicarsi l'imposta sulla pubblicità, non è necessario che indichi anche il prodotto commercializzato o l'attività svolta. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 597/1993, art. 7

276. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2330 del 16 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Imposta comunale sulla pubblicità – Applicabilità – Presupposti.
L'imposta sulla pubblicità è determinata in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti. Il mezzo pubblicitario va considerato nella sua unicità allorché la pluralità di segni indichi la stessa pubblicità, mentre si considerano singolarmente ai fini dell'imposta se non riferibili alla medesima ditta (nel caso di specie i cartelli indicavano diverse

aziende e dunque pur essendo installate su un unico palo, non erano riferibile alla medesima ditta. Ne discende che ogni cartello doveva scontare la relativa imposta). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 597/1993, art. 7

277. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2734 del 24 novembre 2020. Presidente: Malaspina, Estensore: Candido**

Imposta di pubblicità – Tariffa ridotta – Applicabilità anche in mancanza di dichiarazione del contribuente – Rilevanza del periodo di effettiva esposizione pubblicitaria.
La tariffa ridotta, ai fini della determinazione della imposta di pubblicità, con riferimento ai casi di pubblicità diversi da quelli previsti dall'art. 12 (pubblicità ordinaria), 13 (pubblicità effettuata con veicoli), 14 (pubblicità effettuata con pannelli luminosi e protezioni) si applica anche in mancanza di dichiarazione da parte del contribuente ed avendo riguardo al periodo di effettiva esposizione pubblicitaria. Nel caso di specie, si trattava di pubblicità disciplinata dall'art. 15, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 ovvero di pubblicità esposta con palloni frenanti. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507 del 1993, artt. 8 e 15

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 13467 del 2012

278. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3085 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Imposta sulla pubblicità – Insegna di esercizio – Affissione su cabine automatiche – Regime agevolativo – Esclusione.
Il regime agevolativo che prevede la non applicazione dell'imposta di pubblicità per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono non è applicabile anche al caso in cui i cartelli pubblicitari sono apposti su cabine automatiche che non rappresentano la sede dell'azienda. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 5 e 17, comma 1-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza 20 marzo 2019 n. 7778; Cass., sentenza 20 marzo 2019, n. 7779

IRAP

Requisiti oggettivi

279. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2869 del 14 dicembre 2020. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

Canoni leasing afferenti alle aree su cui insistono i beni strumentali dell'impresa – Detraibilità – Sussiste – Applicabilità disciplina Ires – Esclusione.
Considerato che con l'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 è stata prevista l'autonoma determinazione della base imponibile Irap, in assenza di previsione espressa non è applicabile ai fini Irap l'art. 36, commi 7 e 7-bis, del d.l. n. 223 del 2006, convertito con legge n. 248 del 2006, che esclude ai fini Ires la possibilità di detrarre i costi dei canoni leasing afferenti alle aree su cui insistono i beni strumentali dell'impresa. (O.E.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446 del 1997, art. 5

280. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1668 del 20 luglio 2020. Presidente: Venditti, Estensore: Conconi**

Lavoro presso il committente – Prova utilizzo organizzazione del committente – Necessità – Sussiste.

Nel caso di un professionista che presti la propria opera presso il committente, ai fini dell'assoggettabilità ad Irap, è necessario che venga provato da parte dell'Amministrazione finanziaria che il contribuente si sia avvalso dell'organizzazione della società committente, che in assenza di tale organizzazione imputabile alla suddetta organizzazione l'attività dello stesso sarebbe risultata minore, che il quid pluris dell'aumento della capacità produttiva sia imputabile alla suddetta organizzazione. L'Ufficio deve provare la sussistenza del suddetto quid pluris, ossia di quel qualcosa che aiuta il professionista ad aumentare la propria capacità produttiva che poi si identifica negli elementi che costituiscono l'autonoma organizzazione prevista dall'art. 2 d.lgs. 446/97. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sent. n. 156/2001; Cass., SS.UU., sent. n. 9451/16

281. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2081 del 29 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Autonoma organizzazione – Revisore dei conti socio di una società di revisione – Presupposto impositivo non sussiste.

L'esercizio di un'attività professionale (nella specie revisore dei conti) nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio non realizza di per sé il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione. La sola qualità di socio, peraltro nel caso di specie in minima percentuale, all'interno di una società di capitali ove le decisioni, anche sul piano organizzativo, sono esclusivamente demandate agli organi sociali, non può essere considerata equivalente al potere di asservire la struttura organizzativa con quella forma di pregnante autonomia che costituisce il presupposto per l'assoggettabilità all'IRAP del professionista. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza n. 9692 del 13 giugno 2012; Cass. civ., sez. VI - 5, sentenza n. 14878 del 16 luglio 2015; Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza n. 17566 del 2 settembre 2016

282. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2995 del 16 dicembre 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Attività professionale di consulenza – Autonoma organizzazione – Requisiti.

Con riferimento alla sussistenza dell'"'autonoma organizzazione", quale presupposto impositivo ai fini dell'assoggettamento del reddito di lavoro autonomo ad Irap, va osservato che sulla vexata quaestio è stato fornito un autorevole contributo dalla Corte di Cassazione la quale, nelle sue diverse sentenze in materia di rimborso Irap, ha delineato alcuni punti fermi sulla locuzione di attività autonomamente organizzata, in particolare sull'impiego di beni strumentali e del lavoro altrui. La fattispecie in esame riguarda l'attività professionale di consulenza in favore di una persona giuridica svolta con carattere di abitualità da parte del ricorrente, il quale, nell'ambito del ricorso, ammette di avvalersi della struttura e dell'organizzazione della stessa società. Il Collegio rileva che il medesimo, per l'esercizio della sua attività professionale di consulenza, impiega beni strumentali che vengono messi a disposizione della società destinataria della consulenza e che costituisce l'unico cliente dell'attività professionale. Si desume, pertanto, dai suesposti dati forniti dallo stesso contribuente, l'esercizio di un'attività

professionale svolta non solo con apporto del proprio impegno professionale, ma anche con l'evidente ausilio di rilevanti mezzi specifici di capitali e/o prestazioni lavorative di terzi, ossia della "struttura della società beneficiaria dalla consulenza"; si è, pertanto, in presenza di un quadro economico dal quale – secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio-economica – emerge la sussistenza di quella autonoma organizzazione che integra il presupposto di imposta ai fini Irap. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446 del 1997, art. 2

283. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3052 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Piccolo imprenditore – Attività non autonomamente organizzata – Applicazione dell'imposta – Esclusione.

In tema di Irap, l'attività del piccolo imprenditore è esclusa dall'applicazione dell'imposta "qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata"; il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 19629 del 24 luglio 2018

284. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3183 del 28 dicembre 2020. Presidente: Marini, Estensore: Speranza**

Presupposto – Prova autonoma organizzazione – Responsabile dell'organizzazione – Impiego di beni strumentali – Lavoro altrui

Il presupposto impositivo dell'Irap, cioè il requisito dell'autonoma organizzazione, ricorre quando il contribuente (a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; (b) impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure (c) si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero mansioni esecutive. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 24854/2016

Requisiti soggettivi

285. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 72 del 14 settembre 2020. Presidente: Spera, Estensore: Cao**

Commercialista – Attività di sindaco di società – Assenza di organizzazione – Presupposti soggettivi.

Il presupposto impositivo per il professionista o per il lavoratore autonomo sussiste quando il contribuente: a) sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che ecceda la soglia di un collaboratore che esplichi mansioni meramente

esecutive. Il dottore commercialista che svolga anche attività di sindaco di società, non soggiace ad Irap per il reddito netto di tali attività, in quanto soggetta ad imposizione è unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, artt. 3 e 8; d.P.R. 917/1986, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 17987/2019; Cassazione, ordinanza n. 12485/2019

286. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 73 del 24 settembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Minatta**

Attività professionale svolta in assenza di autonoma organizzazione – Presupposto applicativo – Non sussiste – Riconoscimento di compensi occasionali a terzi – Non rileva.
Gli esercenti arti e professioni rientrano nell'ambito applicativo dell'Irap, solo se è integrato il presupposto della c.d. "autonoma organizzazione", che ricorre solo quando il professionista: è, in qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non risulti, quindi, in strutture organizzative riferite ad altrui responsabilità ed interesse; impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale; si avvale in modo non occasionale del lavoro di terzi. Nel caso di specie il contribuente – agente farmaceutico – ha allegato gli elementi di prova idonei a dimostrare che l'attività professionale è stata svolta in forma del tutto individuale, senza l'ausilio di dipendenti e con l'utilizzo di beni strumentali (autovettura, telefono cellulare e computer) che costituiscono il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività autonoma. Non rilevano i compensi sporadicamente corrisposti ad una società terza a titolo di provvigioni occasionali passive. Sussiste così il diritto al rimborso dell'IRAP indebitamente versata. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2, c. 1

287. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1568 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Presupposti – Autonoma organizzazione – Requisiti – Non sussiste.
In tema di Irap, non sono soggetti passivi i contribuenti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità; o che utilizzano beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività; o che si avvalgono di un solo lavoratore dipendente con mansioni di segreteria o meramente esecutive. In altri termini, per l'integrarsi della fattispecie imponibile deve sussistere il requisito dell'autonoma organizzazione. All'uopo, per quanto concerne i medici in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale sono in ogni caso irrilevanti sia l'ammontare del reddito realizzato; sia le spese direttamente connesse all'attività svolta (tra le quali dovrebbero rientrare anche i costi per il personale eventualmente impiegato). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 445/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sent. n. 9451 del 10 maggio 2016

288. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1695 del 22 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Presupposto impositivo – Libero professionista – Collaboratori esterni – Autonoma organizzazione – Non sussiste.
Il presupposto impositivo affinché un libero professionista sia soggetto passivo Irap è lo svolgimento della sua attività per il tramite di un'autonoma organizzazione. All'uopo – contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria – la corresponsione di compensi a consulenti esterni in vero dimostra l'assenza del requisito in questione, poiché solo chi non dispone di un'organizzazione articolata è costretto a ricorrervi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8914 del 16 aprile 2014

289. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1746 del 3 agosto 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Autonoma organizzazione – Dipendenti – Sussiste.
Lo svolgimento di una libera professione come quella di medico si colloca al di fuori dell'area di applicazione dell'Irap solo a condizione che il professionista operi senza dipendenti. Nella fattispecie in esame, quest'ultimo si è avvalso non solo dell'ausilio di dipendenti, ma anche del lavoro di terzi, cui ha corrisposto ingenti emolumenti e, dunque, del tutto legittimamente la sua richiesta di rimborso dell'imposta assolta non è stata accolta. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 7609 del 2 aprile 2014

290. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1856 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Agevolazioni – Cuneo fiscale – Condizioni – Insussistenza.
In materia di Irap, il c.d. beneficio del cuneo fiscale non si applica alle imprese operanti in concessione ed a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua e dei trasporti. Nel caso di specie, dunque, la società non poteva godere dell'agevolazione, agendo in regime di concessione del servizio di trasporto ed a tariffa. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 422/1997; l. 296/2006

291. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2288 del 13 ottobre 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**

Imposta regionale sulle attività produttive – Presupposti – Applicabilità dell'imposta.
In tema di Irap, l'attività svolta dal promotore finanziario non è qualificabile automaticamente come attività di impresa, di per sé assoggettata ad imposta, ma, anche alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, richiede una valutazione complessiva, da parte del giudice di merito, degli elementi di fatto offerti dalla fattispecie concreta, poiché essa, a norma dell'art. 31 del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, può essere svolta "in qualità di dipendente, agente o mandatario" e, quindi, può assumere connotati variabili tra la figura del lavoro subordinato dipendente, esente da imposta, quella del lavoro autonomo, assoggettabile ad imposta solo in presenza di un'autonoma organizzazione, e quella dell'attività d'impresa, pacificamente sottoposta ad imposizione. (L.Mar.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 156 del 2001; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 8120 del 23 maggio 2012

TARES/TARI/TARSU

Tariffa

292. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 27 del 20 luglio 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Tares – Aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili – Esclusione da tassazione – Onere della prova dell'esclusione a carico del contribuente – Sussiste.
Le aree scoperte regolarmente accatastate sono in via presuntiva tassabili, salvo che il contribuente dimostri la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione, costituendo quest'ultima un'eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che detengono immobili nel territorio comunale. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 14, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 775 del 14 gennaio 2011

293. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 25 del 28 settembre 2020. Presidente: La Salvia, Estensore: La Salvia**

Tari – Soggetto passivo – Detenzione locali.
La Tari grava sul proprietario dei locali ogniqualvolta la loro detenzione temporanea non abbia una durata superiore a sei mesi nel corso del relativo anno solare, come prescritto dalla legge n. 147/2013. (F.T.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013

294. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1783 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Tarsu – Presupposto – Aree adibite a parcheggio – Sussiste.
La Tarsu è dovuta per la disponibilità dell'area atta a produrre rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare e/o detenere locali e aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti. Di conseguenza, eventuali deroghe o riduzioni di tariffe non sono applicabili automaticamente, sussistendo in capo al contribuente l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per l'esenzione e/o la riduzione di imposta. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 137/2013, art. 1; d.lgs. 507/1993, art. 62

295. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1886 dell'8 settembre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Ramondetta**

Tares/Tari/Tarsu – Rifiuti speciali – Superfici di stoccaggio e smaltimento rifiuti – Regime speciale dei rifiuti di imballaggio.
I rifiuti degli imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dal decreto Ronchi, art. 21 e successiva abrogazione della l. 241/1994, art. 39 ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario. Per tali imballaggi è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani con divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10157/2019; Cassazione, sentenza n. 6358/2016

296. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2179 del 1° ottobre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Tari – Presupposto di applicabilità – Disponibilità dell'area – Deroghe – Onere della prova.
La Tassa rifiuti – introdotta ex l. 147/2013 in sostituzione ai preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti – è dovuta per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti. Le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza della prevista situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. n. 147 del 2013

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 12979/2019; Cass. n. 8908/2018; Cass. n. 17623/2016

TASSA AUTOMOBILISTICA

297. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 332 del 28 settembre 2020. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Bollo auto – Prescrizione triennale – Sussiste Integrazione del contraddittorio con l'Agente per la riscossione – Onere del resistente Regione Lombardia – Sussiste.
Il diritto di recupero del bollo auto è di tre anni sia per l'attività di accertamento sia per quella di riscossione. La scadenza triennale del termine. Non si procede all'integrazione del contraddittorio come richiesto dalla resistente Regione Lombardia, nei confronti della Agenzia Entrate-Riscossione in quanto la Regione Lombardia aveva l'onere di richiedere la chiamata in causa della predetta Agenzia delle Entrate-Riscossione. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 5 d.l. 953/1982; art. 3 d.l. 2/1986 conv. l. 60/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2658/2007; Ctr Lazio, sentenza n. 137/2005; Ctp Taranto, sentenza n. 44/2007

298. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1706 del 29 luglio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Bussani**

Tassa automobilistica – Autoveicoli in leasing – Assoggettabilità esclusiva dell'utilizzatore – Sussiste.
Nel caso di contratti di leasing relativi ad autoveicoli il soggetto passivo della tassa automobilistica è esclusivamente l'utilizzatore e ciò a far data da 15 agosto 2009 come statuito dalla Suprema Corte con le sentenze n. 13135, 13133, 13132 e 13131 del 16 maggio 2019. Quanto precede a seguito di una complessa disamina della normativa succedutasi nel tempo ovvero: art. *5,* comma 32, del d.l. n. 953/1982, convertito in l. n. 53/1983, modificato dall'art 7, comma 2, della l. n. 99/2009 (in vigore dal 15 agosto 2009) – art. 9, comma 9 bis del d.l. n. 78/2015, entrato in vigore il 15 agosto 2015, con la legge di conversione del decreto legge, con interpretazione autentica dell'art. 32, comma 32, del d.l. 953/1982 – art. 10, comma 6, del d.l. n. 113/2016, (in vigore dal 26.06.2016). (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 5, comma 32, d.l. n. 953/1982; art 7, comma 2, l. n. 99/2009; art. 9, comma 9 bis d.l. n. 78/2015; art. 10, comma 6, d.l. n. 113/2016

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenze n. 13135, 13133, 13132 e 13131 del 16 maggio 2019

299. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1806 del 25 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Tassa automobilistica – Leasing – Soggetto obbligato al pagamento dell'imposta – Interpretazione autentica e sua successiva abrogazione – Effetti – Responsabilità solidale della società di leasing – Esclusione.

La norma che dispone l'abrogazione di una norma di interpretazione autentica ha rango di legge ordinaria, per la quale, in mancanza di espressa previsione di efficacia retroattiva, vale la regola generale secondo la quale la legge non dispone che per l'avvenire; pertanto, sino alla data precedente quella di abrogazione, la norma interpretativa mantiene la propria efficacia, con obbligo di mantenimento dell'interpretazione fissata dal legislatore. La norma di interpretazione autentica, come tale retroattiva, posta dall'art. 9 bis, della l. 125/2015, secondo cui il disposto di cui all'art. 5, del d.l. 953/1982, conv. in l. 83/1983, come modificato dall'art. 7, l. 99/2009, deve essere interpretato nel senso che in caso di locazione finanziaria, il soggetto tenuto al pagamento della tassa automobilistica è esclusivamente l'utilizzatore (essendo la responsabilità solidale della società di leasing limitata alla sola ipotesi in cui questa abbia provveduto al pagamento cumulativo delle tasse dovute per la vigenza del contratto di leasing, in luogo degli utilizzatori), è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 2016. Ne deriva che, fino al 31 dicembre 2015, l'art. 5, del d.l. 953/1982, conv. in l. 83/1983, come modificato dall'art. 7, l. 99/2009, deve continuare a essere interpretato conformemente alla disposizione interpretativa successivamente abrogata, ossia nel senso che, in caso di automobile oggetto di contratto di leasing, l'utilizzatore sia il soggetto tenuto in via esclusiva al pagamento della tassa automobilistica. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 953/1982, conv. l. 83/1983, l. 99/2009, art. 7, comma 2; preleggi, art. 11

ALTRO

300. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 396 del 4 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Rendita catastale – Rettifica – Strutture mobili – Stabile collocazione – Licenza edilizia.

Nell'ambito di strutture turistico-ricettive all'aperto (campeggi, villaggi turistici), è consentita l'installazione stabile di mezzi (teoricamente) mobili di pernottamento, quali i caravan, case mobili, roulottes quando sfruttano, in maniera transitoria, l'occupazione del suolo; mentre non è consentito, in carenza di licenza edilizia, favorire la realizzazione di costruzioni che poi divengono fisse e inamovibili, equiparabili a quelle di tipo alberghiero. La stabile collocazione, ad opera del gestore, di un vero e proprio nucleo organizzato di case mobili, determina un'alterazione del territorio che non può ritenersi precaria né transitoria, bensì irreversibile e permanente e, dunque, incide nel processo valutativo della rendita catastale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: r.d. 652/1939

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 4426/2020; Cons. Stato n. 12911/2016

301. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 443 del 22 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi**

Avviso di accertamento catastale – Motivazione – Requisiti.

L'avviso di accertamento catastale, con cui vengono rettificati i dati di classamento e di rendita proposti dal contribuente mediante Docfa, deve ritenersi sufficientemente motivato se contiene la corretta indicazione delle violazioni contestate e dei riferimenti normativi. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7

302. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 137 del 18 dicembre 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola**

Avviso di accertamento – Rettifica della rendita catastale mediante procedura Docfa – Sopralluogo dell'ufficio non necessario ai fini della rideterminazione della rendita.
Nel caso in cui la rideterminazione della rendita catastale venga richiesta dal contribuente utilizzando la procedura Docfa, l'esperimento del sopralluogo da parte dell'Ufficio non è necessario posto che, ai fini della rivalutazione, sono sufficienti i dati forniti dall'istante. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94, art. 1

303. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 139 del 29 dicembre 2020. Presidente: Abate, Estensore: Abate**

Avviso di rettifica del classamento immobiliare – Determinazione dei valori di classamento dell'immobile – Nuova riclassificazione reddituale – Incongruità del valore dichiarato tramite procedura Docfa.
Nei casi di modifiche strutturali dell'immobile, seppur interne, apportate della proprietà, quest'ultima è tenuta a procedere a nuovo accatastamento e contestuale dichiarazione da inoltrare all'agenzia del territorio, attenendosi in tal caso ai criteri previsti dalla normativa. (M.L.M.)

Riferimenti normativi:

304. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 113 del 2 dicembre 2020. Presidente: Catalano, Estensore: Anzaldi**

Avviso di accertamento – Rendita catastale – Docfa – Termine – Ordinatorio – Aspettativa.
Il termine in cui l'Ufficio può provvedere alla rettifica della rendita catastale, dichiarata dal contribuente mediante la procedura Docfa, ha carattere ordinatorio; pertanto, il decorso infruttuoso di detto termine non è comunque idoneo a far nascere, in capo al contribuente, aspettative giuridiche collegate alla decadenza del potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994, art. 1

305. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 482 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Rabai**

Avviso di accertamento – Atti relativi ad operazioni catastali – Natura partecipativa del procedimento Docfa – Motivazione dell'avviso di classamento soddisfatta dall'indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita.
Qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. 23 gennaio, n. 16, convertito con modificazioni, dalla l. 24 marzo 1993, n. 75, e del d.m. 19 aprile 1994, n. 701 (cosiddetta procedura Docfa), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento dell'immobile deve essere osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi che, in ragione della struttura fortemente partecipativa dell'avviso stesso, sono conosciuti o comunque facilmente conoscibili per il contribuente, il quale, quindi, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, può comprendere le ragioni della classificazione e tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni tributarie. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sez. VI, ordinanza n. 4572/2020 pubblicata il 21/02/2020

306. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1696 del 22 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Rideterminazione rendita catastale – Opificio – Plusvalori contabili – Non rilevano.
Ai fini della rideterminazione della rendita catastale di un opificio, è illegittimo l'operato dell'ufficio che, a tal fine, faccia riferimento ai plusvalori contabili e fiscali, derivanti dalla rivalutazione monetaria, attesa l'impossibilità di assimilare questi ultimi a costi di ricostruzione degli impianti, alla stessa stregua di veri e propri investimenti. Diversamente argomentando, si darebbe infatti luogo ad una duplicazione, poiché dette maggiorazioni di valori non rappresentano un incremento concreto del valore dei beni, ma un semplice adeguamento monetario di beni che comunque restano uguali. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

307. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2595 del 12 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Catasto – Rideterminazione rendita catastale – Immobile a destinazione speciale – Metodo diretto.
In tema di rideterminazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale (nel caso di specie trattavasi di struttura alberghiera e, dunque, di D/2), l'Ufficio deve fare preferibilmente applicazione del c.d. "metodo diretto", guardando quindi al fitto da essa ritratto o ritraibile, ricorrendo solo in via residuale al c.d. "metodo indiretto". (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

308. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2779 del 27 novembre 2020. Presidente: Ceccherini, Estensore: Di Mario**

Tarsu –Decadenza del potere di accertamento – Principio di ultrattività della dichiarazione.
Ai fini del rispetto del termine stabilito a pena di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento è sufficiente che l'Ufficio consegni l'avviso di accertamento all'Ufficio postale per la relativa notifica al contribuente. Ai fini della sussistenza del principio di ultrattività della dichiarazione è necessario che la stessa venga presentata, mantenendo validità ed efficacia fino a quando si verifichino variazioni attinenti agli immobili da denunciare all'ente impositore. In ragione di ciò, per l'autonomia dei periodi di imposti, fino a quando non venga presentata la dichiarazione si configura in capo al contribuente una autonoma violazione punibile per ogni singola annualità priva della dichiarazione. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1992, artt. 10 e 14

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 18702 del 2020; Cass., sentenza n. 18699 del 2020; Cass., sentenza n. 1429 del 2020; Cass., sentenza n. 14399 del 2017; Cass., sentenza n. 8849 del 2010

309. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3073 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Ferrero**

Avviso di accertamento catastale – Rettifica della dichiarazione Docfa – Motivazione.
In caso di accertamento catastale consistente nella rettifica della dichiarazione Docfa, l'obbligo di motivazione è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, ciò in ragione della struttura fortemente partecipativa dell'accertamento che scaturisce dalla procedura Docfa. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ord. 23 maggio 2018, n. 12777

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 99
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 102
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 104
TRASFERIMENTI D'AZIENDA	pag. 105
DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)	pag. 106
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 107
FIDEIUSSIONI	pag. 111
TRUST	pag. 111
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 113
ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	pag. 115
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 117
DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA	pag. 120
DECADENZA DELL'AZIONE DEL CONTRIBUENTE RELATIVA AL RIMBORSO	pag. 120
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 120
ALTRO	pag. 121

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

310. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 268 del 10 luglio 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

Rettifica di valore – Mancata valutazione dello stato di fatto dell'immobile compravenduto – Criteri astratti e generici – Inadeguatezza della motivazione.

In tema di rettifica del valore di un immobile dichiarato in un atto di compravendita, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare, con adeguato supporto probatorio, gli elementi costitutivi della propria pretesa impositiva. Deve perciò ritenersi ingiustificata, perché non adeguatamente motivata, la modifica del valore di un fabbricato compravenduto allorquando l'effettivo stato di fatto del bene (fatiscente e oggetto di contratto di locazione avente una lunga durata) non sia stato tenuto in debita considerazione dall'Amministrazione finanziaria. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 52

311. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 295 del 10 agosto 2020. Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola**

Trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità contestualmente alla trascrizione di compravendita di immobili – Esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi, speciali catastali e dalle tasse ipotecarie – Applicabilità.

L'accettazione tacita dell'eredità può discendere da un atto che la presuppone, quale la disposizione di un diritto reale. La trascrizione dell'accettazione tacita di eredità derivante da un atto dispositivo deve essere considerata conseguente dell'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi stesso. Ne deriva, secondo quanto disposto dall'art. 10 terzo comma d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e l'assoggettabilità alle sole imposte ipotecaria catastale nella misura fissa di euro cinquanta. Una circolare interna se, da un lato, in quanto assimilabile ad un ordine di servizio, mira a garantire una uniforme applicazione delle leggi da parte dell'Amministrazione, dall'altro, non vincola il contribuente come statuito anche dalla Cassazione. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 10, comma 3; art. 2648 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 23031 del 2 novembre 2007

312. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 319 del 23 settembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione**

Imposta ipotecaria – Trascrizione accettazione tacita – Ordinanza di assegnazione di credito – Imposta in misura fissa.

L'accettazione tacita dell'eredità, logicamente e giuridicamente, è atto che necessariamente deve essere antecedente rispetto all'atto di disposizione dell'erede; ciononostante l'art. 10 d.lgs. n. 347/90 individua quale oggetto di imposta non già l'atto in sé, quanto la formalità della trascrizione. L'art. 2648, comma 3, c.c., evidenzia come la formalità della trascrizione della accettazione tacita dell'eredità è possibile solo in forza di atto che la presuppone, quale la disposizione di un diritto reale. Da ciò deriva che la trascrizione è concepita come atto consequenziale, nel senso che è possibile, solo "in conseguenza" dell'atto traslativo; il legislatore precisa non a caso "sulla base di quell'atto". Pertanto la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità (e non l'accettazione tacita in sé), deve essere considerata quale conseguente all'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi, dato che solo in conseguenza e sulla base di

questo si può perfezionare la richiesta di trascrizione. Quindi le imposte ipotecarie e catastali della trascrizione dell'accettazione tacita sono dovute nella misura fissa di euro cinquanta. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 23/2011, art. 10

313. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 325 del 23 settembre 2020. Presidente Rabai, Estensore: Ascione**

Accettazione tacita eredità funzionalmente antecedente ad atto di cessione – Esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi, speciali catastali e dalle tasse ipotecarie – Applicabilità – Sussiste.

L'accettazione tacita dell'eredità, logicamente e giuridicamente, è atto che necessariamente deve essere antecedente rispetto all'atto di disposizione dell'erede ma la formalità della trascrizione della accettazione tacita della eredità è possibile solo in forza di atto che la presuppone, quale la disposizione di un diritto reale. Da ciò deriva che la trascrizione medesima è atto consequenziale, nel senso che è possibile, solo "in conseguenza" dell'atto traslativo e non a caso il legislatore utilizza l'espressione "sulla base di quell'atto". La trascrizione dell'accettazione tacita di eredità (e non l'accettazione tacita in sé), deve essere considerata quale conseguente all'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi, dato che solo in conseguenza e sulla base di questo si può perfezionare la richiesta di trascrizione. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 10, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 23031 del 2/11/2007

314. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1584 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Rettifica del valore dichiarato in atto – Necessaria notificazione a entrambi i contraenti – Non sussiste.

In tema di imposta di registro, allorquando l'Amministrazione finanziaria procede alla rettifica, ritenendolo incongruo, del valore dichiarato in un atto di compravendita, può del tutto legittimamente scegliere a quale parte contraente (obbligata solidamente) notificare l'atto impositivo. Attesa, infatti, l'applicabilità dell'art. 1292 c.c., deve presumersi che, anche l'altro co-obbligato, fosse a conoscenza della pretesa erariale, in quanto comunque esposto all'eventuale azione di regresso. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 1292 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2864 del 3 febbraio 2017

315. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1716 del 31 luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Giannetta**

Cessione terreno pertinenziale – Agevolazione – Applicabilità.

Nel caso di cessione di un fabbricato insistente su un terreno pertinenziale, a quest'ultimo spetta l'agevolazione di cui all' art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. 131/86, ovvero imposta di registro agevolata del 3% ed imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, anche se non "graffato" catastalmente all'immobile principale. Trattasi infatti di pertinenza civilistica (art. 817 c.c.) e vale quanto statuito dalla Suprema Corte ovvero che "non possono considerarsi pertinenze ... omissis ... unicamente i beni classificati come C/2,C/6 o C/7, ma tutti quelli rientranti nella definizione civilistica di pertinenza; ... il termine "graffatura" è utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria, ma è del tutto estraneo alle previsioni di legge; la norma tributaria – nel riferimento alle unità immobiliari di classificazione catastale C/2,C6 e C/7 – assume mera valenza complementare rispetto alla citata mozione civilistica". (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. 131/86; art. 817 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 6259/2013; Ctr Lombardia, sez. 19, sent. n. 14/2016 del 21/12/2015

316. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1943 del 22 settembre 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Porreca**

Trasferimento immobiliare – Attribuzione maggior valore – Valori OMI – Altri indici.
Per accertare un maggior valore da attribuire ad una operazione di trasferimento immobiliare l'Ufficio non può limitarsi a richiamare i valori OMI, che vanno invece considerati quali indici meramente orientativi; nello stesso senso è priva di efficacia probatoria la comparazione con atti negoziali relativi ad immobili per nulla assimilabili a quello in oggetto, sia in merito alla zona di ubicazione che allo stato di conservazione del bene. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

317. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2116 del 30 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Pluralità di coobbligati che impugnano distintamente lo stesso accertamento – Giudicato esterno formatosi nell'impugnazione di altro coobbligato – Pagamento fatto da coobbligato per evitare l'esecuzione – Ripetibile.
In base all'art. 36 del d.lgs. 58 del 1998 (TUF), ciascun Fondo di investimento costituisce un patrimonio autonomo rispetto a quello del gestore. Pertanto ove sia aperta una procedura di liquidazione ai sensi dell'art. 57, comma 6 bis, TUF del patrimonio del Fondo, soggetto legittimato passivo dell'avviso di liquidazione di imposta di registro relativo a canoni di un bene del Fondo concesso a terzi in locazione non è la società che aveva la gestione del Fondo ma il liquidatore giudiziale nominato per il Fondo. Deve essere disattesa l'eccezione di irrepetibilità mossa dall'Ufficio in relazione ad un pagamento fatto da un coobbligato solidale in pendenza del giudizio di impugnazione di un avviso di accertamento di imposta di registro, impugnato da altri coobbligati che ne hanno poi ottenuto l'annullamento. Il pagamento fatto per evitare l'esecuzione non manifesta acquiescenza rispetto all'avviso di accertamento. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUF, art. 36

318. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2717 del 24 novembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Trasferimenti immobiliari – Valore venale.
Per gli atti che hanno ad oggetto beni immobili l'ufficio, nell'ambito dell'attività di rettifica, controlla il valore avendo riguardo ai criteri, tutti pari ordinati, comparativo (confronto con i trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giurate, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui si produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni), di capitalizzazione (confronto con il reddito netto che gli immobili sono suscettibili di produrre, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari) e residuale (ovverosia ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni). (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 31/11, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9956 del 2015

319. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2952 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Trasferimenti immobiliari – Valore venale – Quotazioni OMI – Non sufficienti.
Ai fini della rettifica dell'imposta di registro assolta nell'ipotesi di trasferimento immobiliare, l'Ufficio, laddove rilevi uno scostamento tra il valore dichiarato nell'atto di compravendita e i valori OMI, può utilizzare questi ultimi quale punto di riferimento perché derivanti da puntuali analisi del mercato immobiliare, con la precisazione però che tali valori rappresentano solo il parametro iniziale ai fini dell'individuazione del valore venale in comune commercio del bene, per cui devono essere necessariamente integrati anche dagli ulteriori elementi in possesso dell'ufficio o acquisiti tramite l'attività istruttoria. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51, commi 2 e 3

ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO

320. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 286 del 18 agosto 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Risoluzione rapporto contrattuale soggetto a Iva – Decreto Ingiuntivo – Alternatività – Applicazione.
A fronte di risoluzione contrattuale, il decreto ingiuntivo che obblighi il cedente/debitore a retrocedere all'acquirente/creditore la somma da questi corrisposta a fronte di un'operazione soggetta a Iva, sconta l'imposta di registro in misura fissa. In questi casi, infatti, trova applicazione il principio di alternatività Iva/registro, atteso che la somma rivendicata col procedimento monitorio altro non è che la conseguenza economico-finanziaria di un medesimo rapporto, liberamente risolto tra le parti, ed è comprensiva tanto della somma capitale quanto dell'imposta sul valore aggiunto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art. 26; d.P.R. n. 131/1986, art. 40

321. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 324 del 13 ottobre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Decreto ingiuntivo – Ricognizione di debito – Tassazione – Alternatività Iva/registro – Imposta di registro proporzionale.
Il decreto ingiuntivo che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme ad esso dovute per un finanziamento, alla luce del principio di alternatività con l'Iva ex art. 40, d.P.R. n. 131/1986, va sottoposto a tassazione fissa. Tuttavia, se l'emissione del decreto ingiuntivo si fonda sul riconoscimento del debito da parte del debitore deve applicarsi l'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, la quale prevede l'assoggettamento ad imposta di registro, nella misura del 3%, degli "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale". (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 40; d.P.R. 131/86, art. 9, Tariffa, Parte I

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 24107 del 12 novembre 2014

322. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 369 del 17 novembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Decreto ingiuntivo – Condanna al pagamento di somme del debitore principale e del fideiussore – Operazioni di finanziamento soggette ad Iva – Alternatività Iva/registro – Non sussiste.
Nel caso di decreto ingiuntivo che condanna sia il debitore principale sia il fideiussore al pagamento di somme in dipendenza di un finanziamento soggetto ad Iva, l'enunciazione

nell'atto del rapporto fideiussorio può assumere rilievo, ai fini dell'imposta di registro, qualora lo stesso non sia stato a suo tempo assoggettato a registrazione. In sostanza, la tassazione della fideiussione non resta attratta nel principio di alternatività Iva/registro per il solo fatto che il creditore sia un soggetto Iva. Il rapporto fideiussorio, in campo tributario, deve considerarsi autonomo e, perciò, non essendo soggetto ad Iva, per esso deve applicarsi l'imposta di registro in misura proporzionale. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22; d.P.R. 131/86, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza dell'8 settembre 2005, n. 17899

323. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 121 del 9 dicembre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Imposta di registro – Enunciazione – Alternatività Iva/registro
Anche in caso di enunciazione di atto ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 131/86 opera la preclusione ad applicare l'imposta di registro all'atto enunciato che aveva già scontato l'Iva. Il principio di alternatività tra iva e registro può essere applicato dalla Commissione tributaria in mancanza di eccezione di parte trattandosi di mera applicazione di legge impositiva non subordinata all'eccezione di parte. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22 e art. 40

324. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 261 del 24 luglio 2020. Presidente: Mazzeo Rinaldi, Estensore: Surano**

Avviso di liquidazione – Decreto ingiuntivo – Crediti acquistati in precedenza – Imposta di registro proporzionale – Sussiste.
Con riferimento a un decreto ingiuntivo relativo a un credito acquistato in precedenza, l'imposta di registro si applica in misura proporzionale in quanto l'alternatività tra imposta di registro e Iva si applica solamente qualora l'atto portato al Registro abbia scontato l'Iva. Le operazioni di cessione di crediti pro-soluto e pro-solvendo sono esenti Iva, ex art. 3, comma 2, n. 3 e art. 10, comma 1, d.P.R. 633/1972, quando si tratta di prestazioni di servizi aventi ad oggetto prestito di denaro a titolo oneroso, che comprende, oltre lo sconto di crediti e titoli di credito, tutte le operazioni aventi causa di finanziamento, incluse quelle attuate mediante cessione di credito. Poiché l'atto in base al quale la ricorrente ha agito con decreto ingiuntivo non aveva scontato l'Iva, non è soggetto ad imposta fissa ma proporzionale, nella misura del 3%. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40

325. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1642 del 16 luglio 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

Registro – Interessi moratori – Tassazione imposta proporzionale – Sussiste.
Agli interessi moratori richiesti da un Banca con decreto ingiuntivo deve applicarsi l'imposta proporzionale del 3% ex art. 8 b) della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n.131/86. Occorre infatti distinguere gli interessi moratori da quelli compensativi. La Suprema Corte ha statuito che: "Le somme dovute a titolo di interessi moratori, in forza del disposto di cui all'art. 15, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non concorrono a formare la base imponibile ai fini dell'Iva, con la conseguenza che esse, ove formino oggetto di condanna contenuta in un provvedimento giudiziale, sono assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, anche quando riguardino una somma capitale soggetta ad Iva". (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 8 b) della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n.131/86; art. 15, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 12906 del 01/06/2007; Cassazione, sez. V, sentenza n. 21775 del 15/10/2014; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17276 del 13/07/2017 25273/2014

BENEFICI PRIMA CASA

326. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 349 del 3 novembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Imposta di registro – Unità collabente – Agevolazioni "prima casa" – Spettanza.
Il diritto di beneficiare dell'agevolazione "prima casa" spetta anche per un immobile censito come "unità collabente", in quanto "edificio esistente". L'espressione "case di abitazione" utilizzata dall'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 si riferisce ad un fabbricato destinato ad abitazione, ovverosia strutturalmente concepito per uso abitativo, e non necessariamente già idoneo a detto uso al momento dell'acquisto. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 1

327. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 82 del 13 ottobre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Signorini**

Imposta di registro – Agevolazione "prima casa" – Ulteriore immobile di proprietà nel Comune di ubicazione dell'immobile agevolato – Indisponibilità per locazione in corso – Condizione – Sussiste.
Non osta all'agevolazione "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario di altro immobile, a condizione che questo secondo edificio sia stato acquistato senza agevolazioni nel medesimo Comune e sia inidoneo per qualsivoglia ragione ad essere designato ad abituazione dell'acquirente e del suo nucleo familiare. Questa inidoneità può derivare, oltre che da fattori soggettivi, da fattori oggettivi di qualsiasi natura e specie, fra i quali rientra senz'altro anche il fattore dell'inidoneità giuridica, costituita dall'impossibilità di disporre dell'immobile per la concomitante sussistenza sullo stesso di un altrui diritto di godimento, derivante da contratto di locazione. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa Parte Prima, art. 1, nota II bis)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 19989 del 27 luglio 2018

328. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 58 del 4 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Appignani**

Agevolazione "prima casa" – Requisiti soggettivi – Residenza anagrafica – Presupposto necessario – Abitabilità dell'immobile compravenduto – Irrilevanza.
Il riconoscimento del diritto all'agevolazione cosiddetta "prima casa" è subordinato alla condizione che l'immobile si trovi nel Comune di residenza oppure che la residenza venga trasferita nel Comune in cui si trova l'unità immobiliare oggetto di compravendita, entro il termine di diciotto mesi dall'acquisto, a nulla rilevando il fatto che l'immobile sia effettivamente abitabile. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte prima, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctp Sondrio, sezione 1, sentenze nn. 59 e 60 del 4 dicembre 2020

329. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2576 dell'11 novembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Decreto ingiuntivo su contratti di finanziamento – Cessione credito – Rileva il rapporto tra debitore ceduto e cessionario e non quello tra ceduto e cedente.
Il decreto ingiuntivo di pagamento, emesso dall'Autorità giudiziaria sulla base di un credito vantato dal cessionario verso il debitore ceduto – per il principio di alternatività Iva/registro – sconta l'imposta proporzionale di registro e non quella in misura fissa, poiché ciò che rileva non è il rapporto intercorso tra cedente e debitore ceduto, sottoposto ad Iva, bensì il rapporto che si instaura tra debitore ceduto e cessionario (esente Iva). (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11312 del 29 agosto 2000

TRASFERIMENTI D'AZIENDA

330. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2403 del 16 novembre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Clerici**

Imposta di registro – Base imponibile – Determinazione – Pagamento del corrispettivo – Modalità – Accollo dei debiti dell'azienda – Irrilevante.
In materia d'imposta di registro, per la determinazione della base imponibile deve aversi riguardo alla maggiore somma risultante tra il corrispettivo dichiarato ed il valore accertato, con la conseguenza che nessuna rilevanza può attribuirsi alle modalità convenute dagli stessi contraenti per il pagamento del corrispettivo (nella specie, il corrispettivo per la cessione di un'azienda era costituito dall'accollo da parte degli acquirenti dei debiti dell'azienda). (L.R.C.)

Riferimenti normativi: art. 51 TUR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., 15 maggio 2008, n. 12215; Cass., sez. VI civ. - T, 25 novembre 2015 (ord.), n. 24081

331. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2700 del 23 novembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi**

Imposta di registro – Cessione di azienda – Valutazione dell'avviamento.
Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro in occasione di una cessione di azienda non esistono metodi univoci per la valutazione del valore dell'avviamento; esso, facendo riferimento alla normativa civilistica, deve essere inteso quale capacità dell'azienda di generare, in concreto, profitti e quindi capacità reddituale prospettica in rapporto a quella di settore. Affinché la stima dell'avviamento risulti affidabile il criterio di calcolo deve basarsi su dati aderenti alla realtà aziendale (dimensioni, struttura, redditività pregressa, contesto di mercato, prospettive operative future) rapportati al dato di riferimento del settore; la metodologia di individuazione delle aziende assunte come significativa espressione del settore di interesse deve essere controllabile. Qualora l'Ufficio, nell'atto di accertamento, non indichi le fonti da cui ha ricavato la redditività media di settore non è possibile verificare la correttezza del campione utilizzato. A fronte di una tale carenza motivazionale, qualora i contribuenti abbiano fatto riferimento ad una relazione di stima asseverata, nella quale si dà atto della presenza di un avviamento negativo per effetto di talune inefficienze strutturali nei costi e nell'impiego dei fattori produttivi, la valorizzazione effettuata dall'ufficio sconta censurabili vizi motivazionali. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUR, artt. 51 e 52

332. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2949 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Cessione d'azienda– Valore di avviamento – Esistenza di perdite – Libero apprezzamento da parte del giudice.

Ai fini dell'imposta di registro, l'esistenza di un valore di avviamento dell'azienda, costituente l'oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito, non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l'impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti e di quelli successivi, pur essendo tali elementi meritevoli di apprezzamento nell'ambito del complessivo giudizio di merito. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 52; d.P.R. 460/96, art. 2, co. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 28 dicembre 2018, n. 33576

333. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3196 del 28 dicembre 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Faranda**

Cessione di azienda – Determinazione del valore dell'avviamento.

La valutazione dell'avviamento di una azienda ceduta deve seguire parametri matematici ma deve anche essere operata in concreto, con una valutazione prospettica futura, atteso che l'avviamento altro non rappresenta se non la potenzialità e la capacità dell'azienda a produrre reddito in prospettiva. La sola applicazione dei metodi matematici non è sufficiente, come dimostrato dal fatto che invertendo l'andamento progressivo dei ricavi per tre annualità consecutive, il prodotto finale non cambia, ma, ai fini della corretta individuazione del valore di avviamento, vi è differenza tra una azienda con un fatturato crescente ed una con fatturato decrescente. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 51

DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)

334. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2663 del 19 novembre 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Imposta di registro – Regole applicabili alle imposte ipotecarie e catastali – Rinuncia all'usufrutto – Rilevanza.

L'art. 1 della Parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, espressamente richiamata dal TUIC, prevede che siano assoggettati ad imposta proporzionale di registro gli atti traslativi o costitutivi di diritti immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi. Ai fini fiscali, pertanto, la rinuncia ai diritti reali si considera alla stregua di un trasferimento, in quanto genera un arricchimento nella sfera giuridica altrui, come tale, soggetto a imposta ipocatastale. La rinuncia all'usufrutto rientra tra questi atti; il venir meno della cosiddetta imposta di consolidazione, alla luce delle comuni regole deducibili dall'ordinamento tributario, comporta l'assenza di imposizione solo ove il consolidamento derivi da un fatto (morte dell'usufruttuario, scadenza del termine), ma non ove l'estinzione derivi da un atto negoziale. Non vi sarebbe alcun logico motivo per assoggettare ad imposta la cessione dell'usufrutto di cui all'art. 980 c.c. e non la rinuncia negoziale al diritto stesso, che arreca al nudo proprietario un arricchimento identico a quello conseguito dal cessionario dell'usufrutto. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/90

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 2252 del 28 gennaio 2019

LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI

335. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 262 del 2 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonoma rilevanza causale – Sussiste.
La clausola penale apposta ad un contratto di locazione ha causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume una sua autonoma rilevanza negoziale. Trova, pertanto, applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10046 del 24 aprile 2018; conf. Ctp Brescia, sez. 2, sentenza n. 266 del 9 luglio 2020

336. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 267 del 9 luglio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio**

Contratto di locazione – Tardiva registrazione del contratto – Base imponibile per calcolo sanzioni – Pattuizione dei contraenti – Rilevano.
L'art. 17, commi 1 e 3, d.P.R. 131/1986 introduce una deroga, appannaggio esclusivo del contribuente, rispetto alla regola generale di cui all'art. 43, comma 1, lett. h), TUR. Pertanto, in caso di tardiva registrazione di un contratto di locazione, le correlate sanzioni non devono essere parametrate sic et simpliciter all'ammontare complessivo dei corrispettivi in denaro inerenti all'intera durata del contratto, ma fare riferimento alle opzioni inserite dai contribuenti in contratto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43 comma 1 lett. h), art. 17 commi 1 e 3, art. 69

337. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 335 del 15 ottobre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Gotti**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.
Il secondo comma dell'art. 21 TUR stabilisce che se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa. Nel caso di specie, la clausola penale si pone non come patto accessorio al contratto principale, né può assurgere ad autonoma pattuizione, ed appare piuttosto essere un rafforzamento delle obbligazioni a carico del conduttore. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 2

338. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 70 del 24 settembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Anzaldi**

Clausola penale – Valore accessorio al contratto di locazione – Non sussiste – Efficacia giuridica autonoma – Sussiste – Soggezione all'imposta di registro – Sussiste.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione immobiliare ha causa autonoma rispetto al contesto del contratto nel quale è inserita. Non avendo valore accessorio al contenuto contrattuale e non essendo dipendente dal contratto stesso (a differenza, ad esempio, della clausola concernente la consegna in buono stato dell'immobile), la clausola laddove contenuta in un rapporto contrattuale che va sottoposto a registrazione deve essere registrata appositamente nei termini indicati dagli artt. 21 e 27 d.P.R. 131/1986 ed è autonomamente soggetta all'imposta di registro. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21 e 27

339. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 109 del 19 novembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Contratto di locazione – Clausola penale – Autonomia – Tassazione in misura fissa.
La clausola penale, contenuta nel contratto di locazione, che prevede una maggiorazione degli interessi legali dovuti per il mancato o ritardato pagamento del canone, ha natura autonoma rispetto al contenuto e alla causa del contratto principale e ad essa si applica la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva; pertanto sconta autonoma imposta di registro in misura fissa. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27

340. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1921 del 22 ottobre 2020. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella**

Contratto di locazione – Molteplici disposizioni – Clausola di limitazione delle forme di contestazione – Assoggettabilità autonoma all'imposta di registro.
La clausola penale che prevede il divieto di manifestare le proprie contestazioni nei confronti della locatrice attraverso mezzi di comunicazione di massa ha natura accessoria non tipica di un contratto di locazione e rientra tra le clausole a contenuto patrimoniale ulteriori e non collegate dotate di propria causa ed effetti, da assoggettarsi ad autonoma imposizione ai fini del registro. (G.Gu.)

Riferimenti normativi: art. 21 e 22 TUR

341. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2409 del 17 novembre 2020. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca**

Locazioni – Clausola penale – Natura accessoria – Tassazione in misura fissa.
In materia di imposta di registro, la clausola penale, anche se in rapporto di collegamento e di accessorietà rispetto alla principale disposizione contrattuale, deve essere assoggettata a imposizione in misura fissa ai sensi dell'art. 27 TUR, poiché non si pone rispetto ad essa in un rapporto di derivazione necessaria ed immancabile ma regola esclusivamente gli effetti risarcitori solo eventuali dell'inadempimento o del ritardato adempimento delle obbligazioni scaturenti dal contratto. (L.R.C.)

Riferimenti normativi: TUR, artt. 21 e 27

342. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 262 del 31 agosto 2020. Presidente: Leotta, Estensore: Leotta**

Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Clausola penale – Sussiste.
La pattuizione che prevede l'applicazione di interessi di mora nell'ipotesi di mancato versamento del canone di locazione alla scadenza contrattuale prevista, è assimilabile ad una clausola penale, in quanto determina l'importo dei danni conseguenti all'inadempimento di una obbligazione pecuniaria. Tale pattuizione deve pertanto ritenersi autonoma rispetto al contratto cui accede, in quanto non collegata intrinsecamente allo stesso e non derivante necessariamente dall'oggetto di esso, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in modo distinto, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 131/1986. Con riguardo al regime della tassazione, deve ritenersi legittima l'applicazione dell'imposta in misura fissa prevista dall'art. 27 del d.lgs. 131/1986 per gli atti sottoposti a condizione sospensiva posto che l'inadempimento può essere considerato quale evento condizionante l'efficacia di un contratto oppure, come nel caso di specie, di una clausola contrattuale. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 21 e 27

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 23273/2010; Cass. n. 24299/2006

343. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 268 dell'8 settembre 2020. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Clausola penale – Atti sottoposti a condizione sospensiva.

Contrariamente alle clausole risolutive contenute nei contratti di locazione, le clausole penali sono soggette ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro, ai sensi del combinato disposto degli artt. 21, commi 1 e 22, del d.P.R. 131/1986, in quanto configurano una disposizione autonoma che non deriva necessariamente da quella relativa all'obbligazione principale dedotta nell'atto. Poiché l'obbligazione contenuta nella clausola penale produce effetto solamente in conseguenza dell'inadempimento dell'obbligazione principale, trova applicazione analogica la disciplina dell'imposizione degli atti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'art. 27 del richiamato d.P.R. 131/1986. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 21, 22 e 27

344. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 284 del 29 settembre 2020. Presidente: Petrucci, Estensore: Cagnoli**

Avviso di liquidazione – Clausola penale – Atto distinto – Non sussiste.

Ai fini dell'imposta di registro, la clausola che prevede un interesse di mora maggiorato rispetto a quello legale non costituisce disposizione autonoma né può considerarsi condizione sospensiva. Si tratta di una penalità che attiene alla modalità di determinazione degli interessi applicabili in caso di ritardato pagamento del canone. Tale clausola è interconnessa alle altre obbligazioni contrattuali e quindi accessoria al vincolo contrattuale principale e non dà luogo ad una ulteriore disposizione né imposizione ai fini dell'imposta di registro. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 21, 22 e 27

345. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, Sentenza n. 296 del 6 ottobre 2020. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Avviso di liquidazione – Oneri condominiali determinati in misura forfettaria – Non dovuta.

L'imposta di registro non è dovuta in relazione ad importi di oneri condominiali determinati in via forfettaria, indicati distintamente nel contratto di locazione e non conglobati nel canone, in quanto aventi natura di rimborsi (ancorché in misura forfettaria) e non di corrispettivi per la locazione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 131/1986, art. 43

346. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 346 del 2 dicembre 2020. Presidente: Fazio, Estensore: Renzi**

Locazione immobiliare – Clausola penale – Autonoma tassazione – Esclusione – Carattere accessorio – Sussiste.

La clausola penale contenuta in un contratto di locazione immobiliare non ha carattere autonomo ma costituisce un accordo accessorio poiché diretta, da un lato, ad assicurare che le pattuizioni contrattuali vengano puntualmente adempiute, e, dall'altro, a predeterminare la misura del risarcimento in caso di inadempimento. Conseguentemente la clausola non sconta una autonoma tassazione ai fini del registro. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, art. 21

347. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1658 del 17 luglio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Correra**

Contratto locazioni immobiliari – Tassazione annuale – Sussiste.
Nel caso di omessa o tardiva registrazione del contratto di locazione, le sanzioni debbono essere calcolate sulla base del canone annuale e non sulla base della durata complessiva del contratto poiché non si tratta di una mera rateizzazione di un importo comunque e in ogni caso dovuto, ma di un corrispettivo già previsto dal contratto in entità e termini distinti per anno. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 17, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia 20.9.2019, n. 1400; Ctr Lombardia 13.11.2019, n. 2290

348. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1901 del 15 settembre. Presidente: Labruna, Estensore: Arcieri**

Locazioni ed affitti immobiliari – Cedolare secca – Clausola penale – Imposta in misura fissa.
La clausola penale apposta nei contratti di locazione immobiliare assoggettati al c.d. regime della cedolare secca, attenendo alla risoluzione del contratto e, quindi, ad una parte della fattispecie di cui all'art. 3 d.lgs. 23/2011, non è assoggettabile ad autonoma tassazione. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 3; d.P.R. 131/1986, art. 21

349. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2059 del 29 settembre 2020. Presidente: Catania, Estensore: Rota**

Contratto di locazione – Clausola che prevede il pagamento di interessi moratori – Assimilabilità ad una clausola penale autonoma – Esclusione – Ulteriore imposta di registro in misura fissa – Non dovuta.
La clausola con cui le parti contraenti pattuiscono la previsione degli interessi moratori sull'ammontare dei canoni di locazione dovuti, in caso di inadempimento del conduttore, non è assimilabile ad una clausola penale autonoma rispetto alle disposizioni presenti nel contratto di locazione e pertanto non deve essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27

350. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2134 del 1° ottobre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Riduzione del canone di locazione in relazione ai costi di adattamento dei locali alle esigenze del conduttore – Clausola del contratto che non escluda che il locatore tragga vantaggio dalle opere eseguite dal conduttore – Irrilevanza ai fini fiscali.
Ai fini dell'imposta di registro, la riduzione del canone giustificata dall'esecuzione di opere del conduttore per adattare l'immobile alle sue esigenze è giustificata solo se nelle clausole contrattuali le parti abbiano categoricamente e aprioristicamente escluso che il locatore possa trarre vantaggio da dette opere sia durante il contratto sia dopo di esso. (G.V.M.)

Riferimenti normativi:

351. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2681 del 20 novembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi**

Clausola di applicazione di interessi superiori a quelli legali – Tassazione Autonoma – Presupposti.
In relazione ad una clausola inserita in un contratto di locazione che preveda l'obbligazione di interessi superiori a quelli legali in caso di mancato pagamento del canone, il criterio

discriminante per legittimare la pretesa di un'autonoma imposizione ai fini del registro in misura fissa è quello di valutare il contenuto dispositivo della clausola di volta in volta attenzionata, per verificarne l'autonoma ontologica (semplice collegamento negoziale) o, piuttosto, l'inscindibile derivazione dalle altre clausole del contratto (negozio complesso). Va in particolare verificato se la clausola sia una vera e propria clausola penale e se ricada nella previsione del comma 1 dell'art. 21 (autonomia e collegamento negoziale, con conseguente doppia tassazione) o, piuttosto, in quella del comma 2 del medesimo articolo (intrinseca naturale connessione, negozio complesso e conseguente tassazione unica). È da ritenersi che simili pattuizioni non possano considerarsi una disposizione distinta per giustificare una imposizione indiretta separata rispetto a quella che grava sul contratto in cui sono inserite. Infatti la clausola appare frutto di una volontà negoziale ulteriore e autosufficiente rispetto a quella manifestata con la stipula del contratto principale, laddove lo scopo del contratto nel suo complesso, compresa la pattuizione in esame, resta quello di assicurare l'esatto, reciproco e tempestivo adempimento delle obbligazioni principali assunte. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUR, artt. 21 e 27

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 618 del 13 febbraio 2019; Ctr Lombardia, sentenza n. 894 del 25 febbraio 2019

352. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2927 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Interessi moratori sul ritardo – Clausola penale – Imposta ordinaria.
Si inserisce nella c.d. clausola penale la previsione contrattuale di un predefinito e penalizzante interesse moratorio da applicare in caso di inadempimento o ritardo nel pagamento delle rate di canone di locazione. Una clausola penale di tale natura non è soggetta ad autonoma tassazione ai fini del registro. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 19597 del 2020

FIDEIUSSIONI

353. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 43 del 16 novembre 2020. Presidente: La Salvia, Estensore: La Salvia**

Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Tassazione degli interessi convenzionali – Base imponibile per la tassazione delle fideiussioni.
In caso di condanna al pagamento in solido da parte del fideiussore, la base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro dovuta per la fideiussione va individuata nei limiti della garanzia fideiussoria prestata e non nell'intero importo liquidato dal giudice in sentenza a titolo di pagamento del debito accertato. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 43, lett. f)

TRUST

354. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1755 del 5 agosto 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Ramondetta**

Imposte ipotecarie e catastali – Trust – Effetto traslativo – Esclusione – Imponibilità proporzionale – Non sussiste.
La costituzione del trust produce efficacia segregante sui beni in esso eventualmente conferiti, senza effetti traslativi, pieni e permanenti, a favore del trustee e, dunque, senza determinare

un attuale arricchimento, che si realizzerà invece a favore dei beneficiari. Anche ai fini delle imposte ipotecarie e catastali sui trasferimenti immobiliari, la mancanza di un effetto traslativo reale osta all'imposizione proporzionale. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/1990, art. 1, art. 10, comma 2, Tariffa allegata

355. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1822 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Atto di costituzione di un trust – Imposta di registro – Imposta ipotecaria e catastale – Trasferimento di immobili al trustee – Non sussiste – Applicazione dell'imposta in misura fissa.

Il trasferimento di immobili al trustee che non sia beneficiario del trust avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso trustee, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ri-trasferimento ai beneficiari del "trust". Detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 262/2006, art. 2, comma 49; d.lgs. 347/1990, artt. 2 comma 2 e 10

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctr Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, sez. 25, sentenza n. 1823 del 28 agosto 2020

356. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2199 del 7 ottobre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella**

Soggettività passiva del trust – Immobile destinato a essere intestato al trustee quale persona fisica – Applicabilità agevolazione del cd "prezzo-valore".

Il fatto che il trust sia stato individuato tra i soggetti passivi Ires non ne comporta una generalizzata soggettività fiscale, né tale previsione è suscettibile di estensione analogica ad altre imposte. In caso di acquisto di un immobile destinato ad essere intestato al trustee, che agisce quale persona fisica e non opera nell'ambito di una attività commerciale o professionale, ai fini dell'imposta di registro, è possibile applicare l'agevolazione del cosiddetto prezzo-valore di immobile destinato ad uso abitativo prevista dalla l. n. 266/2005. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. n. 266 del 23/12/2005, *art. 1, comma 497; TUIR, art. 73*

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Roma n. 26284/17; Ctp Roma n. 3682/2018; Ctr Lazio, sez. II, sent. n. 5564/2019; Ctr Lazio, sez. II, sent. n. 4377/2019; Corte di Cassazione n. 16550/2019

357. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2202 del 7 ottobre 2020. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna**

Soggettività giuridica tributaria – Sussiste (in parte) – Personalità giuridica generale – Non sussiste – Notifica atto di liquidazione al trust – Nullità per inesistenza giuridica del destinatario – Sussiste.

Non può dubitarsi che il trust sia privo di una soggettività giuridica di carattere generale, anche in ambito tributario. In tale ambito, l'art. 73 del TUIR statuisce che anche il trust è soggetto all'Ires, individuandolo come una entità fiscalmente separata tanto dal disponente che dal *trustee*, ma l'attribuzione della qualità di soggetto passivo ai fini Ires ha carattere eccezionale e non consente di desumerne la sussistenza di una "personalità giuridica" generale né sul piano civilistico, né, a fini tributari, relativamente alle altre imposte. L'atto notificato al trust è nullo per inesistenza giuridica del soggetto destinatario. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 73; d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SSUU, n. 25767/2015; Cass. civ., sez. V, n. 16550/2019; Cass., ord. n. 2894/20 del 7.02.2020

INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)

358. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 254 del 2 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Cessione totalitaria quote – Riqualificazione – Cessione d'azienda – Modifiche legislative art. 20 TUR – Efficacia retroattiva – Sussiste.
È illegittimo l'avviso di liquidazione notificato dall'Amministrazione finanziaria che, riqualificando un'operazione di cessione totalitaria delle quote di partecipazione nel capitale sociale di una s.r.l. quale cessione d'azienda, disponga l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. Infatti, il consolidato orientamento della Cassazione che riconosceva la bontà della tesi della c.d. "causa concreta" e consentiva di riqualificare l'atto presentato per la registrazione dando rilevanza ad elementi ad esso extra-testuali è stato superato dall'art. 1, co. 87, l. n. 205/2017, recante le modifiche all'art. 20, d.P.R. n. 131/1986, cui deve essere attribuita natura interpretativa con efficacia retroattiva. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 158 del 21 luglio 2020

359. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 347 del 3 novembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Trevisani**

Intrinseca natura dell'atto – Autonoma tassazione – Giudicato esterno – Inconfigurabilità.
Il giudicato esterno non può trovare applicazione per il tributo del registro, dove ogni atto viene autonomamente portato a tassazione. L'imposta si applica secondo l'intrinseca natura dell'atto che viene portato alla registrazione. Ogni atto si riferisce ad un rapporto distinto, perciò ogni decisione su quel singolo atto esplica effetti solo per tale atto. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 20

360. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2158 del 30 ottobre 2020. Presidente: Pilello, Estensore: Donvito**

Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Clausole penali.
Le clausole penali non assumono rilevanza ai fini dell'imposta di registro, in quanto la tassazione deve avvenire sulla base dei soli effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione. La capacità contributiva "colpita" dall'imposta di registro corrisponde al contenuto patrimoniale dell'atto presentato alla registrazione, che viene tassato secondo il suo significato giuridico. Sulla scorta di tale principio è illegittima la tassazione separata delle clausole penali, in quanto trattasi di disposizioni prive di autonoma rilevanza e con funzione rafforzativa delle pattuizioni oggetto delle obbligazioni principali. (M.C.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 158 del 21 luglio 2010

361. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2750 del 1° dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Moroni**

Clausola penale – Tassazione autonoma – Inapplicabilità.
La clausola penale prevista in caso di inadempimento o ritardato pagamento del canone di locazione è una clausola accessoria, non possiede una causa propria, non può sussistere come negozio autonomo e funge da rafforzo al vincolo contrattuale. In materia fiscale vige il principio

di legalità, per cui non appare possibile sottoporre a tassazione delle clausole che non sono soggette a tributo, in mancanza di una esplicita previsione legislativa. Infine, essendo il pagamento della penale una obbligazione che discende direttamente da un'altra obbligazione non può essere tassata autonomamente ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. 131/86, che stabilisce che se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa. (C.P.)

Riferimenti normativi: art. 1382 c.c.; d.P.R. 131/86, art. 21

362. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2146 del 2 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Blandini**

Interessi ultra legali in caso di ritardato pagamento – Clausola penale – Autonoma imposta di registro in misura fissa.
Non sussiste una connessione necessaria tra la il contratto di locazione e la clausola penale ivi inserita, costituendo quest'ultima una pattuizione accessoria con duplice funzione di coercizione all'adempimento e di predeterminazione della misura del risarcimento in caso di inadempimento. Troverà, pertanto, applicazione l'art. 21, comma 1, del TUR, con conseguente tassazione autonoma delle diverse disposizioni. In tal caso è dovuto il pagamento dell'imposta in misura fissa, mentre l'obbligazione che scaturisce da tale pattuizione è assoggettata all'imposta di registro nella misura proporzionale solo all'avverarsi della condizione, ossia all'inadempimento dell'obbligazione principale. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 21

363. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2562 del 10 novembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Tassazione della cessione totalitaria di quote di una newco preceduta dal conferimento di ramo d'azienda nella newco appositamente costituita – Elusività dell'operazione – Articolo 20 TUR – Esclusione.
La cessione totalitaria di quote, preceduta dal conferimento di ramo di azienda in una newco, non può essere tassata alla stregua di una cessione di ramo di azienda unitaria sulla base del disposto dell'art. 20 d.P.R. 131/86, come modificato dalla legge di Bilancio 2018 e del 2019. La Corte Costituzionale ha chiarito che: l'art. 20 d.P.R. n. 131/86 non è norma antielusiva ma interpretativa; trattandosi di imposta d'atto, non possono interferire valutazioni estranee all'atto medesimo; il presupposto impositivo ai fini dell'imposta di registro è rappresentato dagli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, mentre non può essere effettuata alcuna valutazione degli effetti economici di tale atto. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 158 del 21 luglio 2020

364. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2662 del 19 novembre 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Imposta di registro – Interpretazione atti contenenti più disposizioni.
In tema di imposta di registro, il regime della tassazione unica, contemplato dall'art. 21, comma 2, del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 per il caso di disposizioni contenute nell'atto fra loro in rapporto di derivazione necessaria, con applicazione in via esclusiva dell'imposta correlata alla disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, è condizionato dal positivo riscontro dell'esistenza di un vincolo reciproco di connessione immediata ed inscindibile, quale ad esempio derivante da una statuizione legislativa o da esigenze obiettive del negozio giuridico, non essendo invece sufficiente a determinare quell'esito unitario la mera volontà delle parti di

conferire carattere unitario al negozio. La distinzione tra il comma 1 e 2 dell'art. 21 del d.P.R. n. 131 del 1986 distingue il negozio complesso e quelli collegati, ove il primo è contrassegnato da una causa unica, ove, nel collegamento, distinti ed autonomi atti negoziali si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale della quale ciascuno realizza una parte. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 25341, del 11 ottobre 2018; Cassazione, sez. VI, sentenza n. 22899, del 29 ottobre 2014

365. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2677 del 19 novembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Registro – Interpretazione atti – Causa reale.
Non è manifestamente arbitrario che il legislatore abbia ribadito la ratio dell'imposta di registro in sostanziale conformità alla sua origine storica di "imposta d'atto" e che una interpretazione evolutiva dell'art. 20 d.P.R. n. 131/1986, incentrata sulla nozione di "causa reale", provocherebbe incoerenze nell'ordinamento. Di conseguenza, la valutazione di un atto ai fini del registro deve riguardare autonomamente ogni singolo atto sottoposto a registrazione, senza possibilità di ricondurre i diversi contratti ad un'unica operazione complessa. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 158 del 2020

366. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3075 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Gaeta**

Cessione di quote sociali – Riqualificazione in cessione di azienda – Esclusione.
Ai fini dell'imposta di registro, l'art. 20, TUR, alla luce dei più recenti interventi normativi e dei chiarimenti della Corte Costituzionale, non consente di riqualificare quale cessione d'azienda la cessione dell'intera quota di partecipazione sociale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sent. 10 giugno 2020, n. 158

367. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3088 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Gaeta**

Cessione partecipazione societaria totalitaria – Riqualificazione in cessione di azienda – Esclusione.
Ai fini dell'imposta di registro, la cessione della partecipazione societaria totalitaria non può essere riqualificata in cessione di azienda, in forza del disposto di cui all'art. 20 TUR, alla luce dei recenti interventi normativi dei chiarimenti della Corte Costituzionale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sent. 21 luglio 2020, n. 158; conf. Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 23, sentenza n. 3091 del 21 dicembre 2020

ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI

368. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 43 del 19 ottobre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Sentenza di trasferimento diritti reali – Passaggio in giudicato – Opzione prezzo-valore.
Una lettura non formalistica e costituzionalmente orientata dell'art. 37 del d.P.R. 131/86 deve indurre a ritenere che la possibilità di liquidare l'imposta di registro in relazione agli atti

dell'Autorità giudiziaria, sebbene non definitivi, sia connessa alla loro esecutività o, quantomeno, alla loro idoneità a produrre effetti giuridici. Nella specifica ipotesi di sentenza *ex* art. 2932 c.c. (esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto), l'amministrazione è abilitata ad emettere l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro solo successivamente al passaggio in giudicato della sentenza e decorso un congruo termine onde consentire al contribuente di presentare la dichiarazione di opzione per il prezzo-valore ai sensi dell'art. 1, comma 497, della l. 266/05. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 37; l. 266/05, art. 1, comma 497

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 5751 del 9 marzo 2018; Corte Costituzionale, sentenza n. 6 del 15 gennaio 2014

369. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1528 dell'8 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Concordato fallimentare – Decreto di omologa – Concordato con assuntore – Liquidazione imposta in misura proporzionale – Legittima.
In tema di concordato fallimentare, la disciplina inerente all'imposta di registro per il relativo decreto di omologa distingue tra la fattispecie che si sviluppa con la cessione di beni e quella, diversa, ove subentra la figura del terzo assuntore. Nel primo caso, considerato che esso si risolve in un mandato a gestire e liquidare, secondo il modello tipico della cessio bonorum e, dunque, alcun effetto traslativo si produce all'atto dell'omologa, trova applicazione l'art. 8, co. 1, lett. g), tariffa, parte prima, d.P.R. 131 del 1986 e, dunque, l'imposta va corrisposta in misura fissa. Al contrario nel concordato con assuntore (ove, in base allo schema civilistico dell'accollo, un soggetto si obbliga a soddisfare i crediti concorsuali, nella misura concordata, a fronte della cessione delle attività fallimentari) la produzione degli effetti traslativi consegue sin dall'omologazione, comportando, da un lato, il perfezionamento dell'acquisto di beni fallimentari e non richiedendo, dall'altro, ulteriori e successivi provvedimenti del Tribunale. In questo secondo caso, pertanto, il trasferimento di ricchezza dev'essere tassato come effetto immediato e attuale ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. a) della tariffa, parte prima, allegata al TUR e, dunque, scontare l'imposta in misura proporzionale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131 del 1986, Tariffa, Parte Prima, art. 8, co. 1, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3286 del 12 febbraio 2018

370. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2838 del 3 dicembre 2020. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella**

Imposta di registro – Accollo passivo fallimentare.
L'art. 21, comma 3, del d.P.R. 131/1986 esclude l'autonoma tassabilità degli accolli di debito ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni. L'accollo del passivo fallimentare altro non è che la modalità di pagamento del corrispettivo del trasferimento dell'attivo fallimentare e cioè il controvalore del trasferimento della massa attiva. L'accollo non costituisce un atto negoziale a sé stante e autonomo ma un atto accessorio come tale non autonomamente sottoponibile all'imposta di registro. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art.21, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8786/2017

ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO

371. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 376 del 20 novembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Decreto Ingiuntivo – Pagamento di corrispettivi soggetti ad Iva – Imposta di registro – Applicazione in misura fissa.

Il decreto ingiuntivo avente ad oggetto una fattispecie implicante l'insorgenza della obbligazione di pagare l'Iva, assume la consistenza di una condanna ad un pagamento sottoposto all'imposta sul valore aggiunto. Tale imposizione prevale su quella proporzionale di registro. L'atto pertanto, a norma e per gli effetti dell'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, va registrato a tassa fissa. Il carattere unitario dell'obbligazione alla base del provvedimento monitorio investe anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, che rispetto alla sorte capitale costituiscono meri accessori, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40

372. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 400 del 3 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Avviso di liquidazione – Sentenze – Allegazione – Necessità – Ratio.

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto a una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986; l. n. 212/2000, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 18532/2010; Cass. n. 29402/2017; Cass. n. 13402/2020; conf. Ctp Brescia, sez. 2, sentenza n. 401 del 3 dicembre 2020; Ctp Brescia, sez. 2, sentenza n. 403 del 3 dicembre 2020

373. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 413 del 10 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Avviso di liquidazione – Motivazione – Allegazione – Nullità – Esclusione.

L'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle entrate per sottoporre a tassazione con imposta di registro proporzionale una sentenza della Corte di appello non è affetto da nullità in caso di mancata allegazione della copia della sentenza poiché, ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. n. 131/86, vi è l'obbligo dell'allegazione solamente quando l'atto non è conosciuto dal contribuente. Nel caso di specie, l'atto sottoposto a tassazione, riguardava una sentenza diretta nei confronti del ricorrente, di cui lo stesso era in possesso e della quale non poteva invocare la mancata conoscenza. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, artt. 8 e 52

374. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 413 del 10 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Avviso di liquidazione – Motivazione – Allegazione – Nullità – Esclusione.

In tema di imposta di registro, i provvedimenti dell'Autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, sono soggetti ad aliquota proporzionale, ai sensi dell'art. 8, primo

comma, lett. b), della Parte prima della Tariffa, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, salva la previsione della nota II dell'art. 8, la quale prevede che gli atti di cui al 1, lett. b), non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto; mentre la lett. e) del medesimo articolo, norma speciale e di stretta interpretazione, determina l'imposta in misura fissa in relazione ai provvedimenti che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni o la risoluzione di un contratto con funzione meramente restitutoria e di ripristino della situazione patrimoniale anteriore. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 8

375. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 434 del 18 dicembre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

Atti giudiziari – Presupposto impositivo – Mera esistenza del titolo giudiziale.
Il presupposto dell'imposta di registro sugli atti giudiziari è costituito non dall'efficacia esecutiva del titolo ma dalla mera esistenza del titolo giudiziale soggetto a registrazione, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 37

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 21/05/2018 n. 12480; Cass., ord. 16/05/2018 n. 12023

376. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 78 del 9 ottobre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri**

Decreto ingiuntivo procedure di valore modesto – Esenzione.
In tema di imposta di registro, l'esenzione dal pagamento del contributo unificato prevista dall'art. 46 della l. n. 374/91, per le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa di valore non superiore ad euro 1.033,00 e per gli atti e i provvedimenti ad esse relativi, si applica a tutte le sentenze, indipendentemente dal grado di giudizio e dall'ufficio giudiziario adito, rispondendo tale soluzione alla lettera nella norma, che non limita la sua portata alle sole sentenze emesse dal giudice di pace, nonché alla ratio della stessa, intesa a ridurre il costo del servizio di giustizia per le procedure di valore più modesto. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 37; l. 374/91, art. 46

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, sentenza n. 16978 del 24 luglio 2014

377. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 111 del 9 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

Sentenza risarcimento danno – Transazione stragiudiziale – Condizioni per riduzione imposta.
In tema di imposta di registro, in caso di transazione stragiudiziale tra le parti successiva alla sentenza del tribunale, il diritto al pagamento di una minore imposta, commisurata al diverso valore della transazione, sorge solo qualora l'Amministrazione finanziaria sia stata parte dell'accordo transattivo, attesa la necessità, di impedire indebite sottrazioni all'obbligazione tributaria. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 37

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 16069 del 14 luglio 2014; Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 3687 del 24 febbraio 2016

378. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2576 del 24 novembre 2020. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello**

Emissione di decreto ingiuntivo – Ricognizione di debito – Mera dichiarazione di scienza – Imposta in misura fissa.

La ricognizione di debito, consistendo in una mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza del rapporto preesistente, non crea una nuova obbligazione, ma riconosce ex post gli effetti economici di un atto precedente. Pertanto, non deve trovare applicazione l'imposta di registro proporzionale con aliquota del 3%, non trattandosi di prestazione avente contenuto patrimoniale, ma l'imposta fissa. (L.R.C.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ord. 11 gennaio 2018, n. 481

379. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2827 del 9 dicembre 2020. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Sentenza di cessata materia del contendere – Imposta di registro non dovuta.

Non è dovuta l'imposta di registro per la sentenza della Corte di appello di declaratoria di cessata materia del contendere fondata su un verbale di conciliazione acquisito in sede di udienza. La Commissione osserva che non si verte nell' ipotesi di pendenza del gravame, ipotesi nella quale l'imposta rimane dovuta salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato, bensì nella differente ipotesi di sentenza già riformata con recepimento del verbale di conciliazione nella statuizione del giudice d'appello. Pertanto non risulta necessario il requisito della partecipazione dell'Amministrazione finanziaria alla transazione, essendo la stessa prevista solo nell'ipotesi di conciliazione stragiudiziale. (C.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 37

380. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 267 del 7 agosto 2020. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Ricognizione di debito – Misura fissa – Mera dichiarazione di scienza – Esenzione.

L'atto di riconoscimento del debito, che si configura quale atto meramente ricognitivo, privo di alcuna modifica del rapporto patrimoniale preesistente tra le parti, che produce il solo effetto giuridico di dispensare il creditore dall'onere di provare il rapporto sottostante, in quanto atto non autonomo ma collegato al precedente, deve essere sottoposto allo stesso regime impositivo con conseguente tassazione in misura fissa. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22, art. 3, Tariffa Parte I

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 481/2018

381. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 332 del 24 novembre 2020. Presidente: Petrucci, Estensore: Petrucci**

Decreto ingiuntivo – Fideiussione enunciata – Base imponibile – Tassazione.

La fideiussione enunciata in un decreto ingiuntivo è tassabile ai fini del registro su una base imponibile costituita dal valore del credito ingiunto al debitore e al garante e non sull'importo complessivo garantito. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, art. 22

DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA

382. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2862 del 3 dicembre 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

Scrittura privata non registrata – Enunciazione in sentenza – Termine decadenziale.
In caso di scrittura privata non autenticata e non registrata, il relativo tributo dovrà essere riscosso d'ufficio entro 5 anni dal momento in cui tale scrittura venga depositata presso i pubblici uffici; il termine decadenziale decorre dal momento in cui l'ente impositore ne acquisisce conoscenza. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 15 e 76

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 15768 del 27 luglio 2005

DECADENZA DELL'AZIONE DEL CONTRIBUENTE RELATIVA AL RIMBORSO

383. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1540 dell'8 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

Istanza di rimborso – Dichiarazione illegittimità costituzionale – Efficacia ex tunc – Rapporti esauriti – Non sussiste.
Le pronunce dichiarative di illegittimità costituzionale (nel caso di specie relativa all'art. 1, co. 497, l. n. 266/2005, che escludeva il sistema del c.d. prezzo valore per quei trasferimenti derivanti da espropriazione forzata o da pubblico incanto) espungono dall'ordinamento la norma con efficacia ex tunc. Il principio da ultimo citato trova, tuttavia, temperamento con specifico riferimento a quei rapporti ormai esauriti, a fronte ad esempio di decadenza o prescrizione. Pertanto, l'istanza di rimborso intervenuta una volta decorso il termine di cui all'art. 77, d.P.R. n. 131/1986 (tre anni dal giorno del pagamento), ancorché basata su di una declaratoria di illegittimità costituzionale, va rigettata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 77

DISCIPLINA SANZIONATORIA

384. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1551 del 9 luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino**

Omessa o tardiva registrazione del contratto di locazione – Determinazione ed applicazione della sanzione.
In caso di omessa o tardiva registrazione del contratto di locazione la sanzione deve essere commisurata all'imposta relativa al corrispettivo del primo anno di locazione e non a quello pattuito per l'intera durata del contratto. La previsione che il contribuente possa assolvere all'imposta di registro relativa ad un contratto di locazione pluriennale anche pagandola annualmente non costituisce previsione di una rateazione ma semplice facoltà, fermo che occorre comunque che esista il presupposto impositivo, costituito dal permanere dell'efficacia del contratto di locazione. Conseguentemente la sanzione deve essere correlata ad una sola annualità di canone. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 69

385. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1819 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Agevolazione prima casa – Atti anteriori al 1° gennaio 2014 – Sanzioni – Non applicabili.
Il nuovo regime in tema di agevolazioni prima casa, pur non potendo trovare applicazione quanto alla debenza del tributo, agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore e, cioè, al 1° gennaio 2014, tuttavia esso può spiegare effetti su tali atti a fini sanzionatori, in applicazione del principio del favor rei, in ragione della più favorevole disposizione sopravvenuta per la quale la condotta che prima integrava una violazione fiscale non costituisce più il presupposto per l'irrogazione di una sanzione. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. 23/2011, art. 10; d.lgs. 472/1997, art. 3

386. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2132 del 30 settembre 2020. Presidente: Fanizza, Estensore: Aondio**

Annullamento parziale cartella di pagamento in seguito a sentenza – Nuova cartella di pagamento comprensiva di sanzioni – Illegittimità delle sanzioni – Necessità di emissione di nuova cartella di pagamento con rideterminazione della pretesa.
È fondata l'impugnazione del contribuente avverso le sanzioni contenute in una cartella di pagamento che, in esito a sentenza della Ctp di accoglimento parziale di impugnazione di precedente cartella di pagamento, ha riliquidato l'imposta di registro irrogando nuovamente la sanzione. Invero, fermo restando che il pagamento anche rateizzato non implica acquiescenza alla cartella di pagamento impugnata, deve applicarsi l'art. 19 del d.lgs. n. 472/1997. Le sanzioni per omesso tempestivo versamento non possono essere iscritte a ruolo in capo al contribuente se non successivamente alla notificazione di nuovo avviso contenente la pretesa rideterminata ed all'inutile decorso del termine di pagamento previsto in 60 giorni. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/ 1997, art. 19

ALTRO

387. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 341 del 29 ottobre 2020. Presidente: Pianta, Estensore: Repossi**

Contratto verbale di prestito di denaro – Enunciazione in altro atto – Ricognizione di debito – Obbligazione dichiarativa – Imposta di registro in misura fissa.
Qualora in un ricorso per decreto ingiuntivo sia enunciato, ai fini giustificativi della richiesta di emissione dello stesso, un contratto verbale di prestito di denaro, in merito alla tassazione di quest'ultimo occorre considerare che trattasi di un'obbligazione esclusivamente dichiarativa che conferma un'obbligazione già esistente che, in quanto tale, non modifica né la sfera patrimoniale del debitore né quella del creditore. Di conseguenza, l'imposta di registro deve essere applicata in misura fissa. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 3 e 32

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 481 dell'11 gennaio 2018

388. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 373 del 19 novembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Gotti**

Contratto di locazione ad uso abitativo – Clausola penale – Autonoma tassazione – Non sussiste.
Ai fini dell'imposta di registro, la clausola penale contenuta in un contratto di locazione ad uso abitativo trova la sua ragion d'essere nel vincolo contrattuale per rafforzarlo e determinare in

via preventiva il danno che possa eventualmente derivare dal suo inadempimento; pertanto essa non è tassabile autonomamente ai fini del registro. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

389. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 442 del 21 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Contratto di locazione – Clausola penale – Autonoma imposizione – Esclusione.
L'inserzione nel contratto di locazione di una pattuizione con la tipica funzione della clausola penale, quale deve ritenersi quella che qualifica a priori l'entità del risarcimento spettante al locatore in caso di mancato rispetto, da parte del conduttore, dell'obbligazione di riconsegna tempestiva dell'immobile, dà luogo non ad un collegamento fra negozi diversi ed autonomi, bensì ad un negozio complesso, connotato da unicità della causa e dalla accessorietà necessaria al contratto di locazione della clausola penale. Pertanto essa non è soggetta ad autonoma tassazione ai fini del registro. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 4 maggio 2009, n. 10180; Cass., ord. 23 giugno 2017, n. 15774; Cass., 11 settembre 2014, n. 19245

390. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 67 del 29 settembre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Motivazione dell'avviso – Enunciazione – Decreto ingiuntivo – Finanziamento soggetto ad Iva.
Nel caso di mera liquidazione dell'imposta di registro da versare in conseguenza della richiesta di registrazione di un decreto ingiuntivo, l'onere della motivazione può ritenersi assolto con l'indicazione dell'atto soggetto a registrazione e delle parti in causa. Ai fini della tassazione dell'atto enunciato nel provvedimento giudiziario registrato, in linea di principio, è irrilevante che non vi sia coincidenza tra le parti processuali del provvedimento giudiziario sottoposto a registrazione e quelle dell'atto enunciato. Invero, l'art. 22 del d.P.R. n. 131/1986 rileva non solo con riferimento alle parti che hanno sottoscritto l'atto enunciante e l'atto enunciato, ma per tutti i soggetti che, benché non sottoscrittori, hanno risentito direttamente dei relativi effetti, trattandosi di parti sostanziali dell'atto. L'enunciazione del rapporto negoziale di finanziamento, poiché soggetto ad Iva, comporta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, a differenza della tassazione del provvedimento giudiziale. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 8; d.P.R. 131/86, art. 22

391. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 75 del 29 settembre 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Motivazione dell'avviso – Enunciazione – Decreto ingiuntivo – Fideiussione – Atto accessorio.
Nel caso di mera liquidazione dell'imposta di registro da versare in conseguenza della richiesta di registrazione di un decreto ingiuntivo, l'onere della motivazione può ritenersi assolto con l'indicazione dell'atto soggetto a registrazione e delle parti in causa. La natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (artt. 1939 e 1941 c.c.) non può essere riportata nell'ambito tributario, e segnatamente in quello della disciplina dell'imposta di registro, per la quale, ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 131/86, vale invece il principio dell'autonomia dei singoli negozi; la relativa tassazione non resta, quindi, attratta nella disciplina tributaria dell'iva per il solo fatto che il creditore sia un soggetto Iva. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 8; d.P.R. 131/86, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 976 del 17 gennaio 2018

392. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 122 del 9 dicembre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Enunciazione – Contratti produttivi di effetti.
L'art. 22 del d.P.R. 131/86 pone un elementare principio di carattere generale, secondo cui il venire meno degli effetti dell'atto esclude la tassabilità di quel medesimo atto al momento dell'emersione a mezzo di enunciazione. Ciò è specificato in modo espresso solo per gli atti sottoposti a tassazione in termine fisso, ma vale a maggior ragione per gli atti che non devono essere sottoposti a registrazione in termine fisso, perché per questi, se hanno cessato di avere effetti, non vi è in realtà neppure enunciazione in senso tecnico. L'enunciazione opera quindi esclusivamente in relazione ad atti che continuano a produrre effetti giuridici ed in ragione della loro perdurante efficacia. Anche in caso di enunciazione opera la preclusione ad applicare l'imposta di registro all'atto enunciato che aveva già scontato l'iva. Anche se il principio di alternatività tra Iva e registro non è stato sollevato dalla ricorrente la Commissione può applicarlo, trattandosi di applicazione di legge impositiva non subordinata all'eccezione di parte. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 22 e 40

393. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 122 del 9 dicembre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Enunciazione – Natura della norma – Allegati all'atto – Parti intervenute – Atti societari.
L'art. 22 del d.P.R. n. 131/1986 non ha natura antielusiva ma tende solo a recuperare, nel momento in cui l'ufficio ne viene a conoscenza, le imposte che avrebbero dovuto essere versate in occasione dell'evento cui sono connesse, rispetto ad un atto che non era stato sottoposto a registrazione. L'enunciazione può emergere anche dagli atti allegati ad un atto registrato, quale è la situazione patrimoniale allegata all'atto di fusione. In tal caso, l'accettazione della situazione patrimoniale, in cui si dà atto di finanziamenti infruttiferi e fruttiferi dei soci, ha il significato fondamentale di far sì che l'incorporante si consideri e sia effettiva debitrice del soggetto che l'ha finanziata. Nella misura in cui l'atto enunciato continua quindi a produrre i suoi effetti, è corretto applicare ad esso l'imposta di registro. Ai fini della sua applicazione, inoltre, il riferimento alle "parti intervenute" non deve intendersi correlato alle regole notarili di redazione degli atti, in quanto l'enunciazione non necessariamente deve essere effettuata davanti ad un notaio, potendo avvenire anche in atti del tutto diversi. Sono invece da intendersi "parti" i soggetti che a qualsiasi titolo partecipano all'atto. Per quanto riguarda gli atti delle società, vi è totale identificazione tra i soggetti che partecipano all'assemblea ed i soggetti che intervengono nell'atto. Dall'atto societario in cui i soci compaiono nella propria veste di soci può comunque emergere l'enunciazione di un atto da sottoporre a registrazione. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 6596 del 14 marzo 2008

394. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 223 del 14 luglio 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

Trascrizione tacita eredità – Agevolazione – Sussiste.
Nel caso di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità è applicabile l'agevolazione di cui all'art. 10, co. 3, d.lgs. n. 23/2011 ovvero l'applicazione della sola imposta ipotecaria di € 50,00. Quanto precede secondo quanto previsto dalla Circolare n. 2/E del 21/02/2014 che ha escluso detta trascrizione dal novero degli atti e formalità direttamente conseguenti ad atti traslativi onerosi. Non deve confondersi l'accettazione tacita di eredità (art. 476 c.c.) con la trascrizione, regolata dall'art. 2648 c.c., che stabilisce che la trascrizione sia richiesta "sulla base" dell'atto

traslativo che ne costituisce "titolo". La trascrizione è quindi una "formalità direttamente conseguente" all'atto traslativo, posta in essere "per effettuare gli adempimenti presso i registri immobiliari". Per tali ragioni la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità deve essere soggetta – ai sensi dell'art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 23/2011 – unicamente al pagamento dell'imposta ipotecaria nella misura fissa di 50 euro, con esenzione da imposta di bollo e da tassa ipotecaria. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 10, co. 3; artt. 476 e 2648 c.c.

395. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 268 del 7 agosto 2020. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Trascrizione dell'atto di accettazione tacita di eredità – Imposta ipotecaria – Misura fissa.
L'art. 10, comma 3, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, prevede che tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti agli atti traslativi e costitutivi di diritti reali, posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari, sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta. La trascrizione dell'accettazione tacita di eredità – e non l'accettazione tacita in sé – è necessariamente una diretta conseguenza dell'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi, perché solo sulla base della trascrizione dell'accettazione tacita di eredità si può perfezionare la trascrizione dell'acquisto del bene immobile che presuppone la continuità delle trascrizioni nei registri immobiliari, assicurata appunto dalla necessaria trascrizione della accettazione tacita di eredità. Essendo la trascrizione della accettazione tacita dell'eredità necessaria per produrre gli effetti finali dell'operazione, e cioè l'acquisto dell'immobile da parte del terzo, la stessa può essere considerata atto consequenziale collegato all'atto traslativo, e dunque comporta il trattamento agevolativo previsto dall'articolo 10 in esame, con il pagamento delle imposte in misura fissa. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Pavia, sez. 1, sentenze nn. da 269 a 276, da 279 a 283 e da 285 a 286

396. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1613 del 15 luglio 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi**

Esperimento vittorioso dell'azione revocatoria – Effetti sulla base imponibile dell'imposta di registro.
Premesso che il vittorioso esperimento dell'azione revocatoria (ordinaria o) fallimentare del negozio stipulato dal debitore poi fallito non determina alcun effetto restitutorio rispetto al patrimonio del disponente, né alcun effetto direttamente traslativo nei confronti dei creditori, bensì soltanto l'inefficacia dell'atto rispetto ai creditori procedenti, rendendo il bene alienato, o comunque oggetto di atti dispositivi, assoggettabile all'azione esecutiva, senza in alcun modo caducare, ad ogni altro effetto, l'avvenuta disposizione, l'imposta liquidata a seguito del decreto di omologa della proposta concordataria del venditore non può ricomprendere anche il bene oggetto dell'azione revocatoria, perché questa non produce alcun effetto traslativo. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 17590/2005

397. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2007 del 24 settembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta**

Società fallita – Responsabilità curatore – Notifica in proprio.

Con l'apertura del fallimento si determina una scissione tra la proprietà dei beni rientranti nel patrimonio del fallito ed il relativo potere di amministrazione, che viene trasferito al curatore fallimentare. Secondo l'art. 36 d.P.R. n. 602/73, i liquidatori dei soggetti Irpeg (oggi Ires) che non adempiono all'obbligo di pagamento delle imposte ma soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse, indipendentemente dal fatto che l'atto impositivo sia notificato al curatore "in proprio", laddove la sua autonoma responsabilità è la conseguenza di espresse previsioni di legge. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 36

398. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2104 del 30 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Pluralità di coobbligati che impugnano distintamente lo stesso accertamento – Giudicato esterno formatosi sull'impugnazione di altro coobbligato – Pagamento fatto da coobbligato per evitare l'esecuzione – Ripetizione.

Deve essere disattesa l'eccezione di irrepetibilità mossa dall'Ufficio in relazione ad un pagamento fatto da un coobbligato solidale in pendenza del giudizio di impugnazione di avviso di accertamento di imposta di registro, impugnato anche da altri coobbligati che ne hanno poi ottenuto l'annullamento. Il pagamento effettuato per evitare l'esecuzione non manifesta acquiescenza rispetto all'avviso di accertamento e consente la ripetizione. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: art. 1306 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, 2231 del 2018

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA pag. 127

SOGGETTIVITÀ PASSIVA pag. 127

BASE IMPONIBILE pag. 127

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA pag. 128

LIQUIDAZIONE pag. 128

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 128

ALTRO pag. 129

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA

399. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2544 del 6 novembre 2020. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Trust autodichiarato – Costituzione vincolo di destinazione – Coincidenza tra disponente e trustee – Presupposto impositivo autonomo – Non sussiste.
È stato riconosciuto che tra gli atti di "costituzione di vincoli di destinazione", di cui all'articolo 2, comma 47, d.l. n. 262 del 2008, conv. in l. n. 286 del 2006, rientra anche il trust. Dunque è stato affermato che la costituzione del vincolo di destinazione, di cui al citato art. 2, comma 47, non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. Conseguentemente è stato ritenuto che, nel caso di trust cd. autodichiarato, ove disponente e trustee coincidono, non ricorre il presupposto del reale arricchimento mediante effettivo trasferimento di beni e diritti, in quanto il disponente beneficerà i suoi discendenti o se stesso, se ancora in vita al momento della scadenza. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 262/2006, art. 2, comma 47

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 8082/2020 del 23 aprile 2020

SOGGETTIVITÀ PASSIVA

400. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1894 del 9 settembre 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Crisafulli**

Vincoli di destinazione – Trust – Imposta di successione e donazione – Applicabilità – Presupposto impositivo – Costituzione del vincolo.
La nuova imposta sulla costituzione di vincoli di destinazione è istituita non sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come invece previsto per le successioni e donazioni, bensì direttamente sulla costituzione dei vincoli. Il presupposto impositivo, dunque, non è l'arricchimento del terzo, ma l'impoverimento del soggetto che appone il vincolo. Di conseguenza, il momento che rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta non è il trasferimento ma la costituzione del vincolo. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 262/2006, art. 2, comma 47

BASE IMPONIBILE

401. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1618 del 15 luglio 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio**

Passività derivanti da finanziamento – Effetti sulla base imponibile dell'imposta di successione.
La passività derivante da un finanziamento può essere dedotta dall'attivo ereditario ogniqualvolta il bene o diritto acquistato non sia escluso dall'attivo medesimo. La relativa prova grava sull'Amministrazione finanziaria. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/1990, artt. 20 e 22

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

402. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 249 del 4 agosto 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Rabai**

Trascrizione – Accettazione eredità – Accettazione tacita – Atti traslativi a titolo oneroso – Imposta di bollo – Imposta ipotecaria e catastale – Esenzione.
L'accettazione tacita dell'eredità, logicamente e giuridicamente, è atto che necessariamente deve essere antecedente rispetto all'atto di disposizione dell'erede. L'art. 1, d.lgs. n. 347/1990 individua quale oggetto di imposta non già l'atto in sé, quanto la formalità della trascrizione, che è atto consequenziale all'atto traslativo, pertanto, la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità deve essere considerata quale conseguente all'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi, dato che solo in conseguenza e sulla base di questo si può perfezionare la richiesta di trascrizione. Dunque, la formalità della trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità è possibile solo in forza di atto che la presuppone, quale la disposizione del diritto reale. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011; art. 10; d.lgs. 347/1990, art. 1

LIQUIDAZIONE

403. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 44 del 25 novembre 2020. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti**

Avviso di liquidazione – Donazione modale – Obbligazione a carico del donatario.
La giurisprudenza ha chiarito che "nella donazione modale l'onere imposto al donatario costituisce una vera e propria obbligazione". In altri termini, il donatario nella donazione modale è soggetto passivo di un'obbligazione in senso tecnico, giuridicamente coercibile, con la conseguenza che all'adempimento dell'onere sono applicabili le norme in tema di adempimento delle obbligazioni. L'art. 58, comma 1, TUS intende l'onere (o modo) come una donazione fatta da chi ha imposto detto onere al beneficiario della prestazione in cui consiste l'onere medesimo. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/90, art. 58, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 5702 dell'11 aprile 2012

DECADENZA E PRESCRIZIONE

404. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3222 del 29 dicembre 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Ansaldi**

Imposta di donazione – Presupposto accertamento – Decorrenza termine decadenza.
L'atto in oggetto, come detto, è costituito da una liberalità indiretta effettuata mediante trasferimento di consistenze finanziarie tra una relazione bancaria all'altra che non è stato assoggettato a registrazione. L'articolo 56 bis d.lgs. n. 346/90, dispone che il presupposto dell'accertamento dell'imposta di donazione scaturisce, nella specie, dall'autodichiarazione della liberalità indiretta, così come resa dall'interessata nell'ambito di procedimento diretto all'accertamento di tributi. Ne deriva, come correttamente rilevato dai giudici di primo grado, la decorrenza del termine di decadenza da questa stessa dichiarazione rivelativa della liberalità indiretta e non già dalla liberalità indiretta in sé, che, senza la dichiarazione rivelativa, molto probabilmente sarebbe rimasta del tutto sconosciuta al Fisco. Né può farsi decorrere il termine di decadenza dell'accertamento tributario da un atto fino a quando esso sia rimasto sconosciuto al Fisco. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/90, artt. 27 e 56 bis

ALTRO

405. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 460 del 1° dicembre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Accettazione tacita di eredità – Trascrizione.

La trascrizione dell'accettazione tacita di eredità deve ritenersi soggetta, ai sensi dell'art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 23/2011, unicamente al pagamento dell'imposta ipotecaria nella misura fissa di 50 euro, con esenzione da imposta di bollo e da tassa ipotecaria. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 10, comma 3

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI pag. 131

Prestazione di servizi pag. 131

OPERAZIONI ESENTI pag. 131

BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE pag. 131

IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE pag. 132

DETRAZIONE E RIVALSA pag. 132

FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE pag. 133

PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO pag. 134

SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI pag. 135

RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA pag. 136

IVA INTRACOMUNITARIA pag. 139

Non imponibilità-esenzione pag. 139

Obblighi (VIES) pag. 140

ALTRO pag. 140

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI

Prestazione di servizi

406. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 425 del 14 dicembre 2020. Presidente: Pianta, Estensore: Repossi**

Cooperativa – Gestione delle case vacanze di proprietà dei soci – Configurabilità di un'attività turistico alberghiera – Esclusione – Irrilevanza.
Non svolge attività turistico alberghiera rilevante ai fini Iva una cooperativa che si occupi della gestione delle case vacanze di proprietà dei soci, ivi inclusa dell'attività di incasso dei canoni di locazione nell'eventualità in cui i proprietari decidano di locarle a terzi. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 4

OPERAZIONI ESENTI

407. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1459 dell'8 luglio 2020. Presidente: Picone, Estensore: De Rosa**

Contratto di coassicurazione – Clausola di delega – Pattuizione non assicurativa né accessoria alla prestazione assicurativa – Esenzione Iva – Non sussiste.
Nell'ambito di un contratto di coassicurazione, il corrispettivo percepito per la "clausola di delega" non rappresenta una prestazione assicurativa ovvero ad essa accessoria e pertanto non può rientrare nell'ambito delle fattispecie esenti. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 10, n. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 11442 dell'11 maggio 2018

BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE

408. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1538 dell'8 luglio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Capuzzi**

Applicazione aliquota Iva 10% alle cessioni di impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica – Irrilevanza dell'utilizzazione del bene.
La disciplina normativa di riferimento prevede che siano assoggettati all'aliquota Iva al 10% gli impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica. La disposizione non richiede requisiti di carattere soggettivo e, quindi, non tiene conto dell'utilizzazione da parte del soggetto nei confronti del quale le cessioni sono effettuate, poiché l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta è da correlare all'interesse generale della produzione dell'energia pulita. (A.Z.)

Riferimenti normativi: n. 127-quinquies Tabella A parte III d.P.R. n. 633/1972

IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE

409. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2633 del 17 novembre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

Cessioni all'esportazione – Esenzione per le prestazioni di servizi rese ad esportatore abituale – Natura sostanziale del contratto di leasing immobiliare quale cessione di bene – Inapplicabilità del regime agevolato proprio delle prestazioni di servizi rese a soggetto esportatore abituale.

È esclusa l'esenzione Iva per prestazioni di servizi rese ad un esportatore abituale nell'ambito di un contratto di leasing immobiliare. La Suprema Corte, sulla base di una copiosa giurisprudenza comunitaria e interna, ha, infatti, riconosciuto la natura sostanziale di "cessione di bene" ai contratti di leasing immobiliari, quando sia previsto il trasferimento della proprietà giuridica alla scadenza del contratto, all'utilizzatore siano subito trasferiti la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà e la somma di rate e interessi sia, praticamente, corrispondente al valore venale del bene. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 8, comma 1, lett. c)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 12547 del 10 maggio 2019

DETRAZIONE E RIVALSA

410. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 120 del 18 dicembre 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola**

Detrazione per costi inerenti – Antieconomicità – Condizioni di rilevanza.

Il giudizio quantitativo o di congruità non è del tutto irrilevante ed accede al diverso piano logico e strutturale dell'onere della prova dell'inerenza del costo. L'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'inerenza, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (i.e. atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito. Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità – ossia dell'evidente incongruità dell'operazione – legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti, sicché le condotte improntate all'eccessività dei componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità produttiva e la spesa non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa. Ne deriva che è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rilevatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione, ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente e il costo non è deducibile. In materia di Iva, l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'essenza di connessione tra costo e attività d'impresa. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 19804 del 17 luglio 2018

411. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2698 del 23 novembre 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Colavolpe**

Indebita detrazione per operazione inesistente – Requisiti ed onere della prova.
Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'Iva su operazioni di acquisto di beni (oppure l'indebita deduzione dei costi), mediante l'utilizzo di fatture per operazioni ritenute "oggettivamente" inesistenti (o anche "soggettivamente" inesistenti), secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità in materia, 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 deduzione del costo altrimenti indeducibile), non essendo a tal fine sufficiente la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili. Il concetto di "operazioni inesistenti" è da intendersi in senso ampio, poiché non si riduce alle sole ipotesi di totale inesistenza (inesistenza assoluta), soggettiva od oggettiva, delle operazioni indicate nel documento, in quanto riferibile anche alle ipotesi in cui dette operazioni non siano state regolarmente effettuate, in tutto o in parte. L'Amministrazione, anche nel caso di regolarità formale della contabilità, può disconoscere la detrazione in ragione di presunzioni semplici, basate su dati e notizie apprese da terzi, o su accertamenti effettuati presso terzi, atteso l'ampio potere conoscitivo della posizione fiscale riconosciuto dalla legge e limitato solo dal rispetto dei diritti costituzionali, con conseguente inversione dell'onere della prova, essendo il contribuente tenuto a dare prova dell'infondatezza della pretesa erariale. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 428 del 14 gennaio 2015

412. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3054 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta**

Detrazione – Presupposti.
La detrazione compete solo se i beni e servizi acquistati o importati sono impiegati per realizzare operazioni imponibili o a queste assimilate. L'imposta è detraibile solo se afferente ad operazioni effettuate o che saranno effettuate in periodi d'imposta successivi che si ritiene di effettuare in seguito ed inerente all'esercizio delle attività svolte, nel senso che il bene o il servizio deve essere connesso all'attività del soggetto passivo. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 19, comma 1

FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE

413. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 185 del 12 novembre 2020. Presidente: Fischetti, Estensore: Maurini**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Emissione note di credito – Assenza di danno erariale – Debenza del tributo – Sussiste.
Qualora il contribuente emetta fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, l'Iva esposta in fattura è dovuta, in ragione di una rigorosa applicazione dell'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/72. A nulla rileva che il contribuente abbia, nello stesso mese, emesso nota di credito di pari importo e che, pertanto, l'emissione della fattura non abbia determinato un danno per l'Erario, poiché tanto la fattura quanto la nota devono riferirsi ad operazioni esistenti. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 21, comma 7

414. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2402 del 16 novembre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Clerici**

Obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette – Violazione da parte del committente/cessionario – Sanzioni amministrative.
A carico del cessionario che abbia ricevuto una fattura irregolare grava l'obbligo sanzionato amministrativamente di presentare entro trenta giorni dalla registrazione un documento integrativo in duplice esemplare, che deve contenere tutte le indicazioni normalmente previste per le fatture. Il controllo richiesto al cessionario/committente, dunque, è intrinseco al documento, in quanto correlato alla "regolarità formale" della fattura, ossia alla verifica dei requisiti essenziali individuati nell'art. 21, d.P.R. n. 633 del 1972, tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e servizi, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota, l'ammontare della imposta e dell'imponibile così da permettere l'identificazione dell'atto negoziale e dei dati fiscalmente rilevanti senza esigere, peraltro, il controllo sostanziale della corretta qualificazione fiscale dell'operazione. (L.R.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., 31 gennaio 2017, n. 2473

415. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1637 del 16 luglio 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Ghinetti**

Fattura irregolare – Regolarizzazione – Verifica della sola regolarità formale.
Nel caso si debba provvedere da parte del cessionario alla regolarizzazione di fatture ricevute, sussiste il solo obbligo di verificarne la regolarità formale, con riferimento al dato cronologico della ricezione della fattura "nei termini di legge" ed alla sussistenza dei suoi requisiti essenziali; non si esige, invece, il controllo sostanziale della corretta qualificazione fiscale dell'operazione. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n.471/1997, art. 6, comma 8; d.P.R. n.633/1972, art 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, n. 26183 del 12/12/2014

PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO

416. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 108 del 6 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

Obbligo di motivazione – Sussiste – Contenuto della motivazione per ritenere assolto l'obbligo.
L'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur". Va pertanto rigettato il ricorso tutte le volte in cui, dall'esame delle difese articolate dal contribuente, risulta che lo stesso sia stato messo in grado di conoscere concretamente tanto la pretesa tributaria, quanto i profili normativi di riferimento. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 56, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27800 del 30 ottobre 2019

417. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3180 del 28 dicembre 2020. Presidente: Guicciardi, Estensore: Speranza**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Ordinaria diligenza.
In tema di Iva, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità né dei pagamenti. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 56

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 5873/2019

SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI

418. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1727 del 3 agosto 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Santamaria Amato**

Attività spettacoli teatrali – Aliquota agevolata – Prestazioni strumentali all'evento – Applicabilità – Sussiste.
Le prestazioni artistiche ed anche tecniche direttamente strumentali alla realizzazione dello spettacolo, tali da integrare, completare e rendere possibile lo spettacolo stesso, vengono attratte nel campo di applicazione della norma di cui al n. 119, parte II, tab. A allegata al d.P.R. 633/1972, che prevede l'aliquota ridotta del 10% per i "contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali". A tali fini, la prestazione artistica prodotta dalla contribuente va complessivamente valutata nella unitarietà di tutte le prestazioni tecnico professionali che consentono la realizzazione dell'evento, non potendosi scindere, in un concerto musicale, le prestazioni del cantante e dei musicisti, da quelle rese da fonici ed addetti alle luci, che pure contribuiscono all'originalità scenografica dell'evento stesso. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, n. 119, parte III, tab. A allegata

419. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2755 del 25 novembre 2020. Presidente: Pezza, Estensore: Baldi**

Revoca dei benefici prima casa – Non sussiste.
Non determina la revoca dei benefici prima casa il mancato trasferimento della residenza nel comune di ubicazione della unità immobiliare acquistata con le agevolazioni prima casa, nel termine di 18 mesi dall'acquisto, qualora il mancato trasferimento della residenza sia stato causato da convenzioni tra coniugi in un momento di crisi matrimoniale, stante il principio del favor rei per i negozi afferenti agli accordi tra coniugi in relazione alla vita familiare. (G.O.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1181 del 2016; Cass., sentenza n. 860 del 2014; Cass., sentenza n. 5473 del 2006; Cass., sentenza n. 5741 del 2004; Cass., sentenza n. 16171 del 2003; Cass., sentenza n. 793 del 2002

RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA

420. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 106 del 10 novembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Combi**

Diniego rimborso – Decorso termini.
L'art. 30, secondo comma, del d.P.R. 633 del 1972 prevede che il contribuente debba richiedere le somme a rimborso entro il puntuale termine decadenziale menzionato nel primo comma dello stesso articolo ovverosia entro il termine di due anni dalla data del versamento dell'imposta non dovuta oppure dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, se successivo. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30

421. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 51 del 1° dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Barraco**

Atto di recupero – Credito d'imposta – Visto leggero – Mero valore di controllo formale.
Il visto di conformità (c.d. "visto leggero") è un'attestazione resa dal professionista, relativa alla corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione rispetto alle risultanze della documentazione; detto visto attiene ai rapporti tra professionista e non comporta – in linea di principio – valutazioni di merito, ma il solo controllo formale in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa e/o di lavoro autonomo. La sua apposizione non consente di per sé stessa di considerare esistente un credito d'imposta indicato in dichiarazione. (J.R.)

Riferimenti normativi d.lgs. 241/1997, art. 35

422. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1707 del 29 luglio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Atanasio**

Attività cessata – Credito esposto in dichiarazione – Rimborso – Termine decennale – Sussiste.
Il credito Iva esposto in dichiarazione è soggetto al termine di prescrizione ordinaria decennale e non al termine biennale di decadenza ex art. 21 d.lgs. n. 546/1992, previsto in generale per le domande di restituzione di imposte e tasse versate indebitamente. Quanto precede anche in mancanza sia di apposita istanza di rimborso sia di compilazione del modello VR. La Suprema Corte ha precisato "che la domanda di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi già presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale RX4, la quale configura formale esercizio del diritto, mentre la presentazione del modello VR costituisce solo un presupposto per l'esigibilità del credito e, dunque, un adempimento prodromico al procedimento di esecuzione del rimborso". (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30; d.lgs. n. 546/ 1992, art. 21

423. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1774 del 7 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Richiesta di rimborso – Cessionario – Legittimità – Sussiste.
Il cessionario che acquisisce beni nell'esercizio di un'impresa, a differenza del mero consumatore finale, è egli stesso un soggetto attivo nel rapporto Iva e, come tale, può chiedere direttamente all'Erario il rimborso delle somme indebitamente versate e ad esso erario pervenute, promuovendo la conseguente controversia tributaria. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 19 e 30

424. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2138 del 1° ottobre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Gaudino**

Credito Iva chiesto a rimborso da procedura fallimentare ceduto a terzi – Diniego di rimborso per assenza dei requisiti – Opponibilità al cessionario delle eccezioni derivanti dal rapporto tributario.

Premesso che il rimborso del credito Iva può essere chiesto dal curatore del fallimento nella dichiarazione annuale anche prima della chiusura della procedura concorsuale, la mancata presentazione di documentazione idonea a comprovare il credito è motivo di disconoscimento del credito non già per effetto di una rettifica ai sensi dell'art. 57 d.P.R. 600/1972 ma perché non risulta provata la formazione del credito stesso sulla base della documentazione insufficiente, e l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto del contribuente in dichiarazione anche qualora siano scaduti i termini per il suo potere di accertamento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non di suoi debiti. Con la successione nella titolarità del credito Iva, pertanto, le questioni tributarie ad esso connesse restano ancorate al sottostante rapporto contribuente cedente-Amministrazione finanziaria, da cui nasce il credito Iva ceduto. In particolare, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva relative ai periodi d'imposta in questione e ai successivi da parte del fornitore del contribuente poi fallito, emittente le fatture da cui sarebbe sorto il credito ceduto e l'emersione dalla interrogazioni degli applicativi in dotazione all'Amministrazione finanziaria a carico del fallito di cartelle di pagamento per debiti non erariali riferibili al periodo prefallimentare rendono legittimo, pertanto, il diniego opposto dall'Ufficio al rimborso del credito Iva in oggetto. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1972, art. 30

425. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2163 del 6 ottobre 2020. Presidente: Chindemi, Estensore: Monfredi**

Contratto di leasing traslativo – Acquisizione di Bene strumentale – Rimborso – Condizioni.

Deve affermarsi che, in relazione al diritto al rimborso di crediti Iva per l'acquisizione di beni strumentali e a mezzo dei due contratti di leasing in discussione, laddove le clausole contrattuali e la volontà delle parti per come trasfusa nei contratti permettessero di attribuire ai contratti il valore e gli effetti di una sostanziale cessione di beni (trasferimento all'utilizzatore sin dal momento della consegna dei beni dei rischi e benefici significativi connessi alla disponibilità effettiva dei beni, come se fosse un proprietario), anche a prescindere dal perfezionamento del trasferimento giuridico della proprietà, non immediato ma differito al momento dell'esercizio dell'opzione di riscatto, in ogni caso, spetterebbe il diritto al rimborso dell'Iva in quanto acquisizione di beni ammortizzabili. La Suprema Corte ha anche chiaramente indicato quali sono i parametri da verificare per valutare se si tratti o meno di una sostanziale cessione di beni: passaggio immediato in capo all'utilizzatore della maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti la proprietà; somma di rate e interessi praticamente corrispondente al valore venale del bene, così da inglobare di fatto il corrispettivo del trasferimento della proprietà dei beni; trasferimento della proprietà in senso giuridico formale al momento della scadenza del contratto con l'esercizio della opzione di riscatto. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 30, comma 3, lett. c)

426. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2486 del 28 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Cessione del credito – Forma del contratto.

Il contratto di cessione del credito Iva, regolato dagli artt. 1260 e ss. c.c., deve obbligatoriamente essere fatto attraverso atto pubblico o scrittura privata autenticata e

dall'atto devono risultare chiaramente le parti contraenti, l'oggetto del contratto (l'importo del credito ceduto) e l'obbligo di notificare la cessione al debitore ceduto. Ai sensi dell'art. 69 r.d. n. 2440 del 1923, infatti, colui che cede il credito Iva annuale deve inviare la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dal notaio all'Ufficio Iva competente territorialmente nei suoi confronti (circolare 8 luglio 1997, n. 192/E). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: r.d. n.2440 del 1923, art. 69

427. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2511 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Domanda di rimborso – Già presentata con la compilazione nella dichiarazione annuale – Diritto assoggettato a termine di prescrizione ordinaria decennale.
La domanda di rimborso dell'imposta Iva deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, mentre la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso. Ne deriva che, una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto della apposita, ulteriore domanda, non va considerato assoggettato al termine biennale di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, ma solo a quello di prescrizione ordinaria decennale ex art. 2946 c.c. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21, comma 2; d.P.R. 633/1972, art. 30, comma 1; art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 4145/2016

428. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3026 del 17 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Eccedenza crediti – Rimborso infrannuale – Istanza tardiva – Compensazione indebita.
L'art. 8, d.P.R. 542/99 consente ai contribuenti aventi titolo per accedere al rimborso infrannuale di eccedenze di crediti Iva di portare detti crediti in compensazione in sede di dichiarazione; stabilisce la norma in commento che anche nel caso di compensazioni infrannuali è necessaria la presentazione di apposita tempestiva istanza all'Ufficio competente. La tardiva presentazione rende indebita la compensazione, la quale, a sua volta, comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo annuale. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 542/99, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 23755 del 20 novembre 2015; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 16504 del 5 agosto 2016; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 10872 del 18 aprile 2019

429. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3095 del 22 dicembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Rimborso – Polizza fideiussoria.
Si rileva che la ratio dell'art. 38 bis d.P.R. n. 633/1972 (e segnatamente dell'obbligo imposto al contribuente di fornire una garanzia) risiede nella tutela delle ragioni creditorie dello Stato che va ad erogare un rimborso del quale non ha ancora verificato la effettiva debenza né liquidato in via definitiva il quantum (tant'è che la norma impone che la garanzia abbia la durata di tre anni o, se minore, durata ''pari'' al periodo mancante al termine della decadenza dell'accertamento"). La polizza fideiussoria costituisce, pertanto, il mezzo attraverso il quale il contribuente può ottenere il rimborso delle eccedenze Iva risultanti dalla dichiarazione annuale

in forma anticipata, ovvero prima del riscontro in ordine alla spettanza, totale o parziale, dello stesso. La prestazione della garanzia risponde, quindi, ad una libera scelta del contribuente in ordine alla modalità con la quale utilizzare il proprio preteso credito nei confronti dell'Erario. Ed ove ritenga di optare per una soddisfazione anticipata (e provvisoria) di quest'ultimo (ovvero in pendenza dei termini per l'accertamento e di verifica sostanziale del credito) la sopportazione del costo che tale soddisfazione comporta è bilanciata dalla possibilità di immediato utilizzo delle somme rimborsate. Va, pertanto, esente da censura la decisione dei primi giudici, laddove hanno sostenuto che i costi della fideiussione rimangono a carico del contribuente che ha volutamente optato per il rimborso del credito Iva prima del possibile controllo da parte dell'Ufficio. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 38 bis

IVA INTRACOMUNITARIA

Non imponibilità-esenzione

430. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1509 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Gatti**

Esportazioni e importazioni – Trasporto all'estero a cura del cessionario italiano – Triangolazione – Sussiste.

Nelle operazioni di triangolazione il trasporto, avvenuto a cura e spese del cessionario italiano, non pregiudica il perfezionamento della triangolazione essendo sufficiente che l'operazione venga unitariamente concepita fin dall'inizio. È ininfluente il fatto che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura o in nome del cedente, essendo al contrario decisiva la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta dalle parti come cessione nazionale finalizzata al successivo trasporto al cessionario estero. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 331/1993, art. 58

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 14405/2014 del 25/06/2014

431. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1544 dell'8 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

Vendita intracomunitaria – Reale ed effettiva movimentazione intracomunitaria delle merci – Onere della prova – Cedente.

In tema di cessioni intracomunitarie, la regola che ne dispone la non imponibilità ai fini Iva trova applicazione ogniqualvolta sia dimostrato anzitutto che il bene sia stato spedito o trasportato in altro Stato membro ed abbia dunque lasciato fisicamente il territorio dello Stato di cessione, nonché che il potere di disporne come proprietario sia stato trasmesso al cessionario. All'uopo, la dimostrazione grava sul cedente, il quale potrà integrare il relativo onere attraverso: (i) le fatture di vendita; (ii) le bolle di consegna; (iii) i documenti vettoriali di trasporto; (iv) le conferme di avvenuta esportazione; (v) le dichiarazioni vettoriali di uscita delle merci dallo stato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 331/93, art. 41, co. 1, lett. a); d.l. n. 78/2010, art. 27

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 7524 del 15 aprile 2016

Obblighi (VIES)

432. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1634 del 16 luglio 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Iscrizione registro VIES – Carattere obbligatorio ai fini della soggettività Iva in ambito U.E.
L'art. 27, comma 1, del d.l. 78/2010 convertito in l. 122/2010 ha modificato il testo dell'art. 35 d.P.R. 633/72, prevedendo la necessità della preventiva dichiarazione, da parte del contribuente, dell'intenzione di effettuare operazioni in ambito U.E. Detta dichiarazione determina l'inserimento nei registri VIES, non essendo sufficiente ai fini dell'identificazione dei soggetti passivi il numero della partita Iva valido per le operazioni a carattere interno. L'inosservanza dell'obbligo di iscrizione nel registro VIES si traduce, così, in una carenza di soggettività ai fini del regime intracomunitario. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 27, comma 1, d.P.R. 633/72, art. 35

ALTRO

433. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 336 del 20 ottobre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Detraibilità – Onere della prova.
In tema di operazioni soggettivamente inesistenti e ai fini della dimostrazione di aver correttamente operato la detrazione dell'Iva, spetta al contribuente provare la legittimità del costo producendo la documentazione contabile e dimostrando altresì l'effettiva esistenza del costo stesso. A tal fine, non è sufficiente dedurre che la merce sia stata consegnata e rivenduta e la fattura, Iva compresa, effettivamente pagata, poiché trattasi di circostanze pienamente compatibili con la frode fiscale perpetrata mediante un'operazione soggettivamente inesistente. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17154 del 28 giugno 2018

434. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 340 del 23 ottobre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Detraibilità – Onere della prova.
Nel caso in cui l'Amministrazione contesti l'inesistenza soggettiva dell'operazione o che l'operazione effettuata si inserisca in un piano criminoso volto ad evadere le imposte, il principio dell'onere della prova postula che grava sull'Amministrazione finanziaria la prova, anche presuntiva, dell'inesistenza dell'operazione, ovvero della frode fiscale realizzata, nonché la prova della conoscenza o della conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa da cedente o da altri soggetti. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19; art. 2697 c.c.

435. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 342 dell'8 ottobre 2020. Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco**

Scrittura privata di cessione del credito – Autentica da parte di notaio – Concorso del medesimo nella frode – Non sussiste – Responsabilità esclusiva della persona giuridica.
In deroga al precedente regime introdotto con il d.lgs. n. 472/1997, che valorizzava la piena responsabilità della persona fisica autrice della violazione, l'art. 7 d.l. 269/2003 ha precisato che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società enti con personalità giuridica restino esclusivamente a carico della persona giuridica investendo dell'obbligazione il

soggetto che ha tratto vantaggio della violazione, che è soggetto diverso da quello (persona fisica) che ha commesso l'illecito. Ciò in quanto sarebbe stato ingiusto colpire una persona fisica allorquando la stessa non abbia tratto alcun beneficio dalla condotta illecita: tale è il caso del notaio che ha autenticato scritture private lecite (atti di cessione del credito Iva), legittimamente ignaro di favorire così una frode in materia Iva. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13; d.lgs. 472/1997, art. 9; d.l. 269/2003, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Reggio Emilia, sent. n. 135/12

436. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 1845 del 2 settembre 2020. Presidente: Rollero, Estensore: Noschese**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Indebita detrazione di fatture – Onere della prova del contribuente – Indetraibilità.

Qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile, non essendo sufficiente, a tal fine, la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili o dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11873/2018; Cassazione, sentenza n. 18118/2016; Cassazione, sentenza 33266/2019; Cassazione, sentenza 32308/2019

437. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2175 del 6 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Società di comodo – Istanza di interpello disapplicativo – Unica modalità di dimostrazione operatività della società – Non sussiste – Ammissibilità prova contraria in contenzioso – Sussiste.

Ai fini della verifica di non essere una società di comodo, la presentazione di istanza di interpello disapplicativo non è l'unica strada, ben potendo la società dimostrare, anche in sede contenziosa, l'impossibilità oggettiva ad operare (negata autorizzazione da parte della Regione a realizzare campi fotovoltaici, assenza di beni idonei a generare ricavi): la "prova contraria" alla presunzione di legge (che è juris tantum) deve essere rigorosa, dovendosi dimostrare quelle concrete situazioni oggettive che hanno impedito di raggiungere la soglia di reddito minimo presunto. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. 23/12/1984, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 6195/2017

438. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2821 del 30 novembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Interessi moratori – Interessi convenzionali – Operazioni fuori campo Iva – Fideiussione.

Per quanto riguarda gli interessi convenzionali, è del tutto ineccepibile, sotto il profilo giuridico concettuale, la tesi che li vuole ricondotti nel medesimo ambito Iva del finanziamento. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17938 del 2019

439. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2823 del 3 dicembre 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

Frodi carosello – Dichiarazioni d'intento ideologicamente false – Onere della prova – Diligenza minima richiesta.

Una volta che l'Ufficio ha provato la natura ideologicamente falsa delle dichiarazioni di intento e l'illegittima applicazione dell'esenzione Iva in difetto dei presupposti normativi previsti, è la parte privata che deve fornire la prova della propria buona fede e della propria diligenza. Le semplici verifiche formali, quali: estrapolazione di visure, verifica del deposito del bilancio, verifica di attribuzione di partita Iva, sono insufficienti ad assolvere l'onere della diligenza richiesto. La diligenza minima avrebbe richiesto la verifica della esistenza di una sede effettiva, di locali e magazzini adibiti allo stoccaggio, verificare se le sedi legali coincidono con i luoghi di abitazione del socio o amministratore, verificare se esistono degli addetti, collaboratori, forza commerciale o impiegati amministrativi, l'esistenza di siti internet e forme di pubblicità commerciale per farsi conoscere sul mercato, l'esistenza di un dominio mail aziendale, la verifica della continuità nella pubblicazione dei bilanci, la verifica se l'anno precedente effettivamente si erano perfezionate operazioni di natura tale da giustificare i plafond utilizzati per gli acquisti in esenzione Iva. (I.R.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 1, lett. c), d.P.R. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19898/2016; Cassazione, sentenza n. 19897/2016, Cassazione, sentenza n. 19896/2016; Corte di giustizia, sentenza del 06/09/2012 Causa C-273/11 Mecsek-Gabona Kft

440. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2836 del 3 dicembre 2020. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella**

Rimborso oneri accessori – Spettante a prescindere dalla causa per cui detti oneri sono stati sostenuti.

L'art. 8, della l. 212/2000 esprime un principio di portata generale, valido per tutti i casi in cui il contribuente è stato costretto a richiedere una fideiussione, indipendentemente dalla fisonomia della controversia tributaria. Il rimborso non può essere negato anche quando il contribuente potesse, in alternativa, procedere con una operazione di compensazione/detrazione del credito senza costi. (I.R.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5508/2020; Cassazione, sentenza n. 19751 del 28 agosto 2013

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE) pag. 143

A titolo definitivo pag. 143

Esecutorietà pag. 143

CARTELLA pag. 144

Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità pag. 144

Notificazione pag. 147

Pagamento/Dilazione/Compensazione pag. 152

Responsabilità pag. 152

Rimborso/Esecuzione/Recupero pag. 153

AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010) pag. 153

Presa in carico (impugnabilità) pag. 153

Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973) pag. 154

MISURE CAUTELARI pag. 155

Fermo di beni mobili registrati e preavviso pag. 155

Ipoteca e avviso d'iscrizione pag. 155

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 156

ALTRO pag. 160

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)

A titolo definitivo

441. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2510 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Ruolo esattoriale – Presunzione di legittimità – Iscrizione valida anche senza sottoscrizione.
Il ruolo esattoriale è assistito da una presunzione di legittimità che spetta al contribuente superare mediante prova contraria, sicché, ove lamenti la carenza di sottoscrizione prescritta dall'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, deve darne dimostrazione tramite istanza di accesso, fermo restando, peraltro, che, in virtù del principio di tassatività delle nullità, in mancanza di sanzione espressa, la violazione di detta disposizione non dà luogo ad alcuna invalidità. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 12, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 12243/2018

Esecutorietà

442. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 74 del 21 dicembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano**

Estratto di ruolo – Interesse all'impugnazione – Non sussiste.
L'estratto di ruolo, in quanto atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, risultando impugnabile soltanto unitamente all'atto impositivo, di regola costituito dalla cartella, non sussistendo interesse concreto e attuale ad instaurare una lite tributaria che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 22184 del 22 settembre 2017

443. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 34 del 3 luglio 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Estratto di ruolo – Interesse all'impugnazione – Non sussiste.
L'estratto di ruolo non appartiene al novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/92, difettando del requisito della coattività della prestazione tributaria e, quindi, della idoneità a costituire provocatio ad opponendum. Pertanto, non può essere impugnato per difetto assoluto di interesse. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015

CARTELLA

Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità

444. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 260 del 2 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Motivazione cartella – Presupposti.
La motivazione della cartella è scevra da vizi allorquando contenga tanto il riferimento al titolo quanto l'indicazione delle singole somme richieste a pagamento. Questi elementi, infatti, sono, sufficienti a consentire di comprendere la ragione sottostante all'iscrizione a ruolo e, pertanto, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, hanno determinato l'emissione e susseguente notificazione della cartella di pagamento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 241/1990, art. 3

445. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 271 del 9 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Gotti**

Atto prodromico regolarmente notificato e non contestato – Successiva impugnazione della cartella – Chiamata in causa Ente impositore.
Allorquando vi sia incertezza in ordine all'avvenuta regolare notifica di atti impositivi prodromici, non oggetto di contestazione giudiziale, divenuti quindi definitivi (nel caso di specie comunicazione di irregolarità) e quest'incertezza sia fatta valere nel ricorso avverso il successivo atto dell'Agente della riscossione, è necessario che il contribuente chiami in causa anche l'Ente impositore affinché sul punto il contraddittorio si sviluppi con l'unico titolare del relativo credito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

446. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 25 del 10 luglio 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Omessa sottoscrizione da parte del funzionario competente – Vizio di legittimità – Non sussiste – Conformità al modello ministeriale – Obbligo – Sussiste.
La mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non ne determina l'invalidità, richiedendo la legge che la stessa sia predisposta secondo il modello ministeriale approvato, il quale non prevede l'apposizione di sottoscrizioni ma la sola intestazione all'agente della riscossione, al quale appunto deve essere riferibile. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25, comma 2

447. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 99 del 6 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

Vizio di motivazione – Onere per il contribuente di dedurre il pregiudizio patito al proprio diritto di difesa – Sussiste.
Per potere dichiarare nulla la cartella di pagamento impugnata per vizio di motivazione, occorre che il contribuente dimostri che tale difetto abbia recato pregiudizio al proprio diritto di difesa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25, comma 2

448. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1721 del 3 agosto 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Santamaria Amato**

Determinazione degli interessi – Obbligo di motivazione – Sussiste – Requisiti e indicazioni necessarie.

La cartella di pagamento avente ad oggetto gli interessi maturati su un debito tributario deve essere motivata dovendo il contribuente essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi. È illegittima la cartella di pagamento che, in relazione agli interessi, si limiti a definirne l'importo senza fornire riferimenti capaci di facilitare la comprensione dell'origine e delle modalità di calcolo della pretesa. A tal fine, non appare sufficiente il generico riferimento alle disposizioni di legge, con indicazione di numeri e codici, che non consentano di chiarire quale base di calcolo sia stata considerata per gli interessi e se precedenti versamenti siano stati calcolati e a cosa siano stati imputati (tributo, interessi o sanzioni). (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10481 del 3 maggio 2018

449. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1840 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Disconoscimento della conformità delle copie fotostatiche – Cartelle di pagamento – Requisiti.

L'espresso disconoscimento da parte del contribuente della conformità con l'originale delle copie fotostatiche delle cartelle di pagamento deve essere compiuto in modo chiaro ed inequivoco. Il disconoscimento, dunque, deve contenere l'indicazione delle parti che s'intendono contraffatte rispetto all'originale, le parti mancanti ed il loro contenuto, ovvero le parti aggiunte. (C.F.)

Riferimenti normativi: 2697 c.c.

450. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2233 del 7 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Alparone**

Recupero sanzioni per omesso versamento imposte – Controllo automatizzato – Ammissibilità – Sussiste – Obbligo compiuta motivazione – Sussiste.

Se è vero che la giurisprudenza ammette che attraverso il controllo automatizzato possano essere recuperate anche le sanzioni relative all'omesso versamento del tributo, va tuttavia sempre garantita la chiarezza della motivazione. Nel caso *de quo*, non è stato indicato che l'oggetto della nuova imposizione erano proprio le sanzioni da omesso versamento, rinvenendosi in tale omissione una palese violazione del principio di cui all'art. 3 della l. 241/1990 che impone, anche per la cartella quale atto amministrativo di natura impositiva, quel contenuto minimo che consenta al contribuente di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche dell'atto. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. 241/1990, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. trib., 8 gennaio 2015, n. 1571

451. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2282 del 12 ottobre 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Cusumano**

Estratto di ruolo – Impugnabilità – Sussiste.

Il contribuente può, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, impugnare una cartella di pagamento invalidamente notificata e conosciuta tramite l'estratto del ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, in quanto una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni di cui alla suindicata norma non appare ostativa alla possibilità per

lo stesso di far valere l'invalidità della notifica di quell'atto di cui sia venuto, comunque, a conoscenza tramite l'estratto di ruolo contenente gli elementi dell'atto impositivo così come formato dal concessionario della riscossione. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., SS.UU., 02/10/2015, n. 19704

452. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2510 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Cartella di pagamento – Valida anche senza sottoscrizione – Sufficiente individuazione provenienza.
La cartella di pagamento è valida anche se priva di sottoscrizione, purché, come prevede l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, contenga l'indicazione della società di riscossione al fine di consentire l'individuazione della provenienza del documento. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 21290 del 29 agosto 2018; Cassazione, sezione V, sentenza n. 26053 del 30 dicembre 2015; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 30948 del 27 novembre 2019

453. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2607 del 16 novembre 2020. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini**

Omessa sottoscrizione della cartella di pagamento – Validità – Riferibilità all'organo amministrativo.
L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto. L'esistenza dell'atto non dipende, infatti, tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 25, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 31605 del 4 dicembre 2019

454. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2813 del 1° dicembre 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: Antonioli**

Cartella esattoriale – Motivazione mediante richiamo alla dichiarazione del contribuente.
In via generale la cartella esattoriale, che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, deve essere motivato alla stregua di un atto propriamente impositivo. Nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle dichiarazioni rese dal contribuente ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600/73 e 54 bis del d.P.R. n. 633/72, l'obbligo di motivazione può essere assolto mediante mero richiamo a tali dichiarazioni perché, essendo il contribuente già a conoscenza delle medesime, non è necessario che siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36 bis; d.P.R. 633/72, 54 bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21804 del 20 settembre 2017

Notificazione

455. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 288 del 18 agosto 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Ricevuta di avvenuta consegna – Validità della notifica – Sussiste.
Le ricevute di avvenuta consegna rilasciate dal gestore della casella pec del destinatario dimostrano, fino a prova contraria, l'avvenuta ricezione del messaggio da parte del destinatario della notifica. Pertanto, è onere di quest'ultimo disconoscere, con argomenti puntuali e specifici, le copie analogiche delle ricevute depositate. (C.F.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, 3 aprile 2014, n. 7775

456. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 382 del 27 novembre 2020. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

Obbligo di esibizione della relata di notifica in originale – Non sussiste.
Nell'ipotesi in cui il contribuente eccepisca in sede giudiziale l'inesistenza o, comunque, la mancata notifica delle cartelle indicate nell'impugnato estratto di ruolo, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione non è tenuta ad esibire l'originale della relata di notifica relativa alle cartelle di pagamento, essendo comunque sufficiente l'esibizione di una fotocopia. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73

457. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 398 del 3 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Gotti**

Notifica – Domicilio fiscale – Comune di residenza – Nullità.
Allorché venga accertato che la (presunta) notifica delle cartelle di pagamento sia stata effettuata ad un indirizzo diverso dall'effettiva residenza del contribuente, risultante all'anagrafe e nota all'Agenzia in forza delle dichiarazioni dei redditi, ne va dichiarata la nullità. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 139

458. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 70 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Copia fotostatica della relata di notifica – Disconoscimento della conformità all'originale – Onere di indicazione degli elementi specifici della non conformità – Sussiste.
Ai fini del disconoscimento della conformità all'originale della copia fotostatica della relata di notifica della cartella di pagamento, non sono sufficienti formule di stile. È piuttosto necessario che detto disconoscimento sia specifico e circostanziato, in quanto assistito da elementi di tempo, di luogo o di persona, e completato dall'indicazione delle parti della copia fotostatica non conformi al relativo originale. (Da.C.)

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.

459. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 73 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Massa, Estensore: Zangrossi**

Documento predisposto in formato pdf e non p7m – Sottoscrizione con firma "Pades" e non "Cades" – Vizio di legittimità – Non sussiste.
È legittima la notifica della cartella di pagamento in formato pdf e non p7m, risultando i due formati, e le relative sottoscrizioni digitali apposte in modalità "Pades" e "Cades", del tutto equivalenti. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25 e 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018

460. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 109 del 9 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Notifica a mezzo posta – Sottoscrizione dell'avviso di ricevimento – Legittimità della notifica – Onere di disconoscimento mediante querela di falso – Sussiste.
In caso di notifica della cartella di pagamento a mezzo del servizio postale, ove l'atto sia consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento nello spazio relativo alla "firma del destinatario", detta consegna deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del destinatario dell'atto fino a querela di falso, non essendo sufficiente il mero disconoscimento della firma. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25 e 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 4556 del 21 febbraio 2020

461. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 110 del 9 novembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Notifica a mezzo pec – Equipollenza tra "atto nativo digitale" e "copia informatica" – Sussiste.
La notifica della cartella di pagamento può avvenire allegando al messaggio pec indifferentemente sia un documento informatico costituito dal duplicato informatico dell'atto originario, il c.d. "atto nativo digitale", sia una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo, la c.d. "copia informatica". (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 30948 del 27 novembre 2019

462. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 278 del 7 agosto 2020. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Notificazione – Onere della prova.
Al fine di provare l'avvenuta notifica della cartella esattoriale, è sufficiente la produzione in giudizio della relata, non sussistendo in capo al concessionario l'onere di produzione della cartella. La relata, compilata secondo l'apposito modello ministeriale, dimostra infatti la specifica identità dell'atto, indicando sia il numero identificativo che la tipologia dello stesso. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

463. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 352 del 16 ottobre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola**

Notificazione – Obbligo di conservazione.
In tema di notificazione, l'art. 60 del d.P.R. n. 600/1973 dispone che la cartella di pagamento possa essere notificata in un unico esemplare che dovrà necessariamente essere consegnata al debitore. Inoltre, l'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973 stabilisce che il concessionario ha l'obbligo di conservare – per un periodo di tempo di cinque anni – la matrice o la copia della cartella di pagamento con la relazione di notifica o l'avviso di ricevimento. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60; d.P.R. n. 602/1973, art. 26

464. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 445 del 1° dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione**

Vizi di notificazione – Sanabilità.
Nel caso di notifica di cartella di pagamento per compiuta giacenza, eventuali vizi di notificazione vengono sanati, ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 156 c.p.c., con la presentazione del ricorso. (G.O.)

Riferimenti normativi: l. n. 890 del 1982, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2047 del 2016; Cass., sentenza n. 1044 del 2010; Cass., sentenza n. 27089 del 2014; Cass., sentenza n. 416 del 2015; Cass., sentenza n. 1301 del 2015; Cass., sentenza n. 8679 del 2015

465. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1511 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Arcieri**

Notifica della cartella di pagamento presso la casa comunale – Consegna raccomandata al portiere – Valida.
La notifica della cartella di pagamento tramite deposito dell'atto presso la casa comunale e invio al contribuente della raccomandata, nonostante l'assenza di persone abilitate alla ricezione quali il contribuente stesso, è da ritenersi valida ex art. 26 comma 1, d.P.R. n. 602/1973 se consegnata al portiere dello stabile. (O.R.)

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

466. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1512 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Notifica della cartella di pagamento – Esecuzione – Modalità.
In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, della raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma dell'art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione. (O.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 6395 del 19/03/2014

467. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1548 del 9 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Notifica cartella di pagamento tramite pec – Assenza di firma digitale e di attestazione di conformità – Estensione file ".pdf" – Legittima.
La cartella di pagamento notificata tramite posta elettronica certificata – a prescindere dal formato digitale – rappresenta un originale della stessa, dal momento che viene generata direttamente in via informatica dall'Agente della Riscossione. In quanto originale, non necessita

quindi di alcuna attestazione di conformità. Quanto al formato, tanto per il diritto dell'U.E. quanto per le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo Cades e di tipo Pades sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure aventi diverse estensioni (".p7m" nell'un caso, ".pdf" nell'altro) e devono, quindi, essere considerate entrambe validi ed efficaci. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 10266, del 27 aprile 2018

468. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1651 del 17 luglio 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Proietto**

Notifica – Irreperibilità relativa – Procedura ex art. 140 c.p.c.
Nel caso di notifica di cartella di pagamento, a fronte di una irreperibilità relativa, è necessario ed indispensabile esperire la procedura di cui all'art. 140 c.p.c., con la conseguenza che, ai fini del perfezionamento della notifica, è necessario, oltre al deposito presso la Casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito, anche l'invio al destinatario della raccomandata con avviso di ricevimento. L'omesso invio della raccomandata rende pertanto non perfezionata la proceduta prevista, con conseguente nullità della notifica della cartella di pagamento. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sent. n. 258/2012

469. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1665 del 20 luglio 2020. Presidente: Ceccherini, Estensore: Marcellini**

Notifica tramite pec di copia per immagini di documento in origine analogico – Legittimità – Sussiste.
La notifica tramite pec della cartella di pagamento è legittima. La suddetta notifica può avvenire, indifferentemente, sia allegando al messaggio pec un documento informatico, che costituisce duplicato informatico dell'atto originario (il c.d. "atto nativo digitale"), sia mediante una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo (la c.d. "copia informatica"). La notifica della cartella è quindi avvenuta nel rispetto dell'art. 26 del d.P.R. 602/1973, che prevede espressamente la notifica mediante posta elettronica certificata ed è la ricevuta di avvenuta consegna a fornire la prova che il messaggio sia effettivamente pervenuto all'indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario e a certificare il momento in cui è avvenuta la consegna. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26

470. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2246 del 7 ottobre 2020. Presidente: Ceccherini, Estensore: Ceccherini**

Irritualità della notificazione – Irrilevanza – Sanatoria per raggiungimento dello scopo.
L'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna in via telematica dell'atto ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. Proprio con riferimento alla notifica di una cartella di pagamento, si è chiarito che la natura sostanziale e non processuale dell'atto non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché il rinvio operato dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973, all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di irritualità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 5; d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60

471. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2248 del 7 ottobre 2020. Presidente: Ceccherini, Estensore: Ceccherini**

Notificazione tramite posta raccomandata – Perfezionamento.
La notifica della cartella esattoriale eseguita a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento dal concessionario per la riscossione, a ciò abilitato ex art. 26, comma 1, d.P.R. n. 602 del 1973, si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di una apposita relata, poiché è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e la effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella. Di talché il concessionario è tenuto a depositare in giudizio unicamente l'avviso di ricevimento e non anche la copia della cartella. (L.Mar.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sez. VI - 5, ordinanza, 22/02/2016, n. 3452

472. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2510 del 30 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Notificazione telematica – Ammissibilità.
La notifica della cartella di pagamento può essere eseguita, a norma dell'art. 26, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (ini-pec). L'autenticità del documento informatico, nonché la sua idoneità a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio, sono valutati dal giudice ai sensi dell'art. 20, comma 1 *bis* del d.lgs. n. 82 del 2005. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 26 comma 2; d.lgs. n. 82/2005, art. 20 comma 1 bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazioni, SS.UU., n. 10266 del 27 aprile 2018

473. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2954 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Notificazione – Perfezionamento – Onere della prova in capo all'agente della riscossione.
In tema di notifica della cartella esattoriale, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve, anche in omaggio al principio di cd. "vicinanza della prova", ritenersi ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il contribuente dimostri di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 28 dicembre 2018, n. 33563

474. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3016 del 17 dicembre 2020. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella**

Notificazione – Originale – Onere della prova.
La cartella di pagamento, ai sensi degli artt. 60 d.P.R. n. 600/1973 e 26 d.P.R. n. 602/1973, viene notificata in unico esemplare, di tal ché l'Agente della Riscossione non è onerato di esibire in giudizio copia della cartella impugnata né il suo contenuto integrale; la cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in un unico originale notificato alla parte, e la prova del

perfezionamento del procedimento di notificazione è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, senza necessità di produrre la copia della cartella di pagamento. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60; d.P.R. n. 602/1973, art. 26; art. 2712 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sent. n. 10326/2014

Pagamento/Dilazione/Compensazione

475. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 3018 del 17 dicembre 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Rottamazione – Rateazione – Riconoscimento di debito.
La richiesta di "rottamazione" della cartella esattoriale, con contestuale istanza di rateizzazione, ed il successivo pagamento delle rate, implicano un pieno riconoscimento del debito e la manifestazione della volontà di aderire ad una definizione agevolata del debito stesso, incompatibili con l'opposizione alla suddetta cartella che, se proposta, determina colpa grave con conseguente condanna ex art. 96 c.p.c. (M.Fal.)

Riferimenti normativi:

476. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 3050 del 18 dicembre 2020. Presidente: Craveia, Estensore: Angeloni**

Rateizzazione – Pagamenti parziali – Riconoscimento del debito.
I pagamenti parziali non possono, in mancanza di particolari modalità che possano implicare la volontà di riconoscere la persistenza del debito erariale, ritenersi ricognizione chiara e specifica del diritto altrui, considerato che potevano essere anche giustificati dallo stato di cogenza derivante dall'iscrizione dell'ipoteca. In merito, la Corte di Cassazione ha stabilito che "Il riconoscimento del diritto, idoneo ad interrompere la prescrizione, non deve necessariamente concretarsi in uno strumento negoziale, cioè in una dichiarazione di volontà consapevolmente diretta all'intento pratico di riconoscere il credito, e può quindi anche essere tacito e rinvenibile in un comportamento obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore. Pertanto, il pagamento parziale, ove non accompagnato dalla precisazione della sua effettuazione in acconto, non può valere come riconoscimento, rimanendo comunque rimessa al giudice di merito la relativa valutazione di fatto, incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivata" (M.Fal.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sez. VI-I, ordinanza n. 7820 del 27 marzo 2017

Responsabilità

477. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1798 del 25 agosto 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Colavolpe**

Cartella di pagamento indirizzata a curatore fallimentare – Carico tributario del fallimento – Responsabilità solidale – Condizioni – Indicazione in cartella – Necessità.
Ove l'Amministrazione ritenga di affermare la responsabilità solidale del curatore fallimentare per i debiti tributari del fallimento, maturati o meno nel corso della procedura fallimentare, deve indicare nell'atto di addebito le ragioni che determinano tale responsabilità, la quale deve nascere da un cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare, ponendo il curatore in condizione di

esercitare le sue difese. In assenza di tali indicazioni, la cartella di pagamento notificata al curatore personalmente è illegittima. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25; d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16373 del 17 luglio 2014

Rimborso/Esecuzione/Recupero

478. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2992 del 15 dicembre 2020. Presidente: Pezza, Estensore: Gallina**

Recupero del credito d'imposta – Omessa indicazione dei costi sostenuti.
L'inserimento del credito utilizzato nella apposita sezione RU della dichiarazione dei redditi, lungi dal qualificarsi quale adempimento formale, costituisce la condizione indispensabile affinché l'Amministrazione Finanziaria possa procedere al controllo secondo le modalità automatizzate previste dalla normativa. Il dettato normativo di riferimento non consente di dubitare riguardo alla valenza costitutiva di tale dato e del connesso effetto decadenziale. Non può pertanto ritenersi fondata la reiterata pretesa di considerare equipollente o finanche sostitutivo l'invio in modalità telematica del formulario modello FRS atteso che lo stesso è del tutto differente e, segnatamente, non consente all'Ufficio di operare il necessario controllo sulla corretta fruizione del credito d'imposta, come espresso dai primi giudici. Né risulta condivisibile la pretesa di derubricare l'omissione determinatasi ad un'irregolarità "formale" ovvero di invocare esimenti, in assenza di un dato normativo che attribuisca tale facoltà alla contribuente. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, commi 280-283; d.m. 76/08, art. 5

479. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3013 del 16 dicembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi**

Rimborso euroritenuta – Collaborazione volontaria.
È legittima la richiesta di rimborso dell'euroritenuta anche dopo l'adesione alla procedura di collaborazione volontaria, atteso che il contribuente che aderisce alla procedura di collaborazione volontaria ha pagato le imposte e le sanzioni sugli stessi redditi su cui è stata applicata l'euroritenuta, già incamerata dall'Erario che, in caso di diniego del rimborso, si arricchirebbe ingiustamente incassando due volte il medesimo importo. (M.Fal.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, sent. n. 5267/2019; Ctp Vercelli, sent. n. 79/2019; Ctp Milano, sent. n. 19/2018; Ctp Varese, sent. n. 309/2017; Ctp Genova, sent. n. 1341/2017; Ctr Lombardia, sent. n. 4031/2018; Ctr Lombardia, sent. n. 4847 /2019, Ctr Liguria, sent. n. 1423/2019

AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)

Presa in carico (impugnabilità)

480. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 321 del 27 ottobre 2020. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Comunicazione di affidamento in carico – Impugnabilità – Esclusione.
La comunicazione con la quale l'agente della riscossione avvisa il contribuente di aver preso in carico le somme derivanti dall'accertamento esecutivo non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992. Essa non possiede invero natura provvedimentale ma di mera

informazione, poiché l'art. 29, d.l. n. 78/2010 non prevede alcuna sanzione di nullità in caso di mancata ricezione dell'atto da parte del contribuente. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/10, art. 29, comma 1, lett. b)

481. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3087 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Avviso di presa in carico – Non inclusione nella predeterminazione normativa degli atti impugnabili – Impugnabilità facoltativa.
L'avviso di presa in carico delle somme richieste con avviso di accertamento, pur non essendo ricompreso nella predeterminazione normativa degli atti impugnabili, tuttavia, rappresenta un atto facoltativa impugnabile, consentendo di anticipare la tutela del contribuente. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; d.l. 78/2010, art. 29

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 2 novembre 2017, n. 26129

Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)

482. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2041 del 29 settembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Fucci**

Intimazione di pagamento notificata al socio accomandatario di s.a.s. fallita – Atto prodromico notificato al solo curatore fallimentare – Nullità.
In tema di fallimento di società di persone, è nulla l'intimazione di pagamento notificata al socio accomandatario qualora la carella di pagamento ivi richiamata, relativa ad un credito sorto in epoca antecedente al fallimento della società partecipata, sia stata notificata al solo curatore del relativo fallimento e mai al socio. Ciò in quanto l'omessa notifica in proprio dell'atto prodromico risulta lesiva del diritto di difesa del destinatario. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 26 e 50

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 8034 del 29 marzo 2017

483. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3067 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero**

Intimazione di pagamento – Modalità di calcolo degli interessi – Motivazione – Sufficienza.
Deve ritenersi sufficientemente motivata l'intimazione di pagamento che si limiti a richiamare l'atto prodromico (cartella di pagamento), indicando la data in cui quest'ultimo è stato notificato, e che, con riferimento alle modalità di calcolo degli interessi di mora applicati, contenga l'indicazione dei limiti temporali di riferimento, in quanto il tasso annuo degli interessi è noto e conoscibile perché determinato con provvedimento generale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 50, comma 2

MISURE CAUTELARI

Fermo di beni mobili registrati e preavviso

484. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 90 del 5 ottobre 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola**

Preavviso di fermo – Impugnazione volta a contestare la inesistenza del diritto di iscrizione su bene cointestato – Ammissibilità – Sussiste – Legittimità del fermo – Sussiste.

L'impugnazione del preavviso di fermo amministrativo intanto è legittima e ammissibile in quanto non è volta a dedurre attraverso l'impugnazione dello stesso l'omessa notifica delle cartelle costituenti atti presupposti dello stesso, ma è strumentale a far accertare l'inesistenza del diritto dell'amministrazione di iscrivere il fermo amministrativo sul veicolo deducendo la comproprietà dello stesso, con una azione che deve essere qualificata come azione di accertamento negativo. Peraltro, la cointestazione dell'auto a più comproprietari, due dei quali non debitori dello Stato, non è ostativa alla successiva iscrizione del fermo sul veicolo in quanto, se del caso, in sede esecutiva il bene comune sarà venduto e la somma ricavata ripartita pro quota. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. 241/1990, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. trib., n. 18041 del 4 luglio 2019

Ipoteca e avviso d'iscrizione

485. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 355 del 16 ottobre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Onere di preventiva attivazione del contraddittorio con il contribuente – Nullità dell'iscrizione ipotecaria.

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nella formulazione vigente "ratione temporis"), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine – che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo d.P.R., come introdotto dal d.l. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla l. 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni – per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 77

486. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 58 del 18 settembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Iscrizione ipotecaria non preceduta dall'avviso di intimazione ad adempiere – Vizio di illegittimità – Non sussiste.

L'iscrizione ipotecaria non costituisce atto dell'espropriazione forzata ma una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria. Pertanto, può essere disposta anche senza avere previamente notificato al contribuente avviso di intimazione ad adempiere, previsto per il caso in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 50 e 77

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014

DECADENZA E PRESCRIZIONE

487. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 269 del 9 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Iscrizione a ruolo – Interruzione prescrizione – Non rileva.
Deve escludersi che il decorso del termine di prescrizione inerente alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria sia interrotto dalla semplice iscrizione a ruolo del quantum dovuto, atteso che simile procedura si sviluppa tutta all'interno degli uffici e, pertanto, poiché l'effetto interruttivo, ai sensi dell'art. 2943 c.c.., si produce solo in forza di un atto che valga a costituire in mora il debitore, è inidonea ad essere percepita e a produrre effetti nella sfera giuridica del destinatario della pretesa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2943 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 315 del 9 gennaio 2014

488. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 281 del 20 luglio 2020. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta**

Istanza di rateizzazione – Interruzione termine prescrizionale – Sussiste.
L'eccezione di prescrizione sollevata dal contribuente va rigettata, perché infondata, allorquando lo stesso abbia chiesto e ottenuto, senza riserva alcuna, la rateizzazione degli importi indicati nell'ingiunzione fiscale. L'istanza di rateizzazione, infatti, ancorché non rappresenti acquiescenza del contribuente, comporta in ogni caso l'interruzione del termine prescrizionale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 16098 del 22 giugno 2018

489. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 429 del 14 dicembre 2020. Presidente: Spartà, Estensore: Trevisani**

Credito d'imposta inesistente – Atto di recupero – Decadenza.
Nei casi di contestazione di crediti ritenuti inesistenti, il relativo atto di recupero deve essere notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. 311/2004, art. 1, comma 421; d.l. 185/2008 (conv. con modificazioni dalla l. 2/2009), art. 27, commi 16-20

490. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 70 del 14 settembre 2020. Presidente: Spera, Estensore: Mancini**

Cartelle di pagamento o avvisi di addebito – Vizio di notifica – Prescrizione quinquennale – Non applicabilità.
Per i tributi erariali (come quelli oggetto delle cartelle riguardanti Irap, Iva, Irpef, addizionali, canone radioaudizioni, diritti camera di commercio) accertati in un atto definitivo per omessa impugnazione, non è applicabile la prescrizione breve di cinque anni prevista per le prestazioni periodiche ai sensi dell'art. 2948 c.c., non potendo i crediti erariali considerarsi prestazioni periodiche in quanto il loro ammontare deriva da elementi riferibili a ciascun anno di imposta anche in relazione alla sussistenza dei presupposti impositivi. Ne consegue che, nella carenza di

una espressa disposizione di legge, per detti tributi è applicabile la prescrizione ordinaria decennale di cui all'art. 2946 c.c. quale unico termine rilevante in fase di recupero. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973; art. 2946 c.c.; art. 2948 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., 23397/2016; Cassazione, sentenza n. 28315/2019; Cassazione, sentenza 33266/2019; Cassazione, sentenza 32308/2019

491. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 59 del 9 novembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Fornoni**

Termine decennale di prescrizione della pretesa fiscale – Passaggio in giudicato della sentenza – Necessità.
La prescrizione decennale si applica soltanto alle ipotesi in cui si sia formato un titolo giudiziale definitivo. Al contrario, quando la pretesa dell'Amministrazione finanziaria sia contenuta in una cartella di pagamento, ancorché oggetto di un giudizio in corso, la prescrizione matura nei termini previsti per i singoli tributi. (Da.C.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016

492. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2547 del 24 novembre 2020. Presidente: Duchi, Estensore: Ramondini**

Prescrizione – Interruzione – Istanza di rateizzazione – Irrilevante.
La presentazione da parte del contribuente della mera istanza di maggior rateizzazione non è idonea a interrompere il decorso del termine di prescrizione. (L.R.C.)

Riferimenti normativi:

493. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2597 del 24 novembre 2020. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Tributi erariali – Prestazione periodica – Prescrizione quinquennale.
I tributi erariali sono prestazioni periodiche e come tali sono sottoposti alla prescrizione quinquennale. (L.R.C.)

Riferimenti normativi: art. 2948, n. 4, c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cassazione, sez. V, sentenza n. 2941 del 2007; Cassazione, sez.VI-5, sentenza n. 33266 del 2019; Cassazione, sez.VI-5, sentenza n. 12740 del 2020

494. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 346 del 9 ottobre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Prescrizione del credito – Annullamento cartelle di pagamento.
Il principio, di carattere generale, secondo cui la scadenza del termine perentorio per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche la cd. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 c.c., si applica con riguardo a tutti gli atti, in ogni modo denominati, di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. Pertanto, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza

del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sez. V, sentenza n. 30362 del 23 novembre 2018

495. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 360 del 16 ottobre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Cartella di pagamento – Prescrizione/decadenza del credito – Inammissibilità.
L'impugnazione diretta del ruolo esattoriale da parte del debitore che chieda procedersi a un accertamento negativo del credito ivi risultante, per prescrizione (o decadenza), deve ritenersi inammissibile per difetto di interesse. L'accertamento dell'interesse ex art. 100 c.p.c. non può, infatti, che compiersi in astratto con riguardo all'utilità del provvedimento giudiziale richiesto rispetto alla lesione denunciata. Indipendentemente dalla fondatezza delle allegazioni e delle argomentazioni addotte a sostegno della domanda giudiziale, l'interesse ad agire sussiste allorquando dall'ipotetico accoglimento delle istanze possa conseguire un vantaggio giuridicamente apprezzabile per l'istante. (L.Mar.)

Riferimenti normativi:

496. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1692 del 22 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Diritto di credito – Termine di prescrizione – Decennale.
Il diritto di credito dell'Erario alla riscossione dell'imposta non soggiace al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, c.c. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale, di cui all'art. 2946 c.c. Infatti, in considerazione dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, il debito sorge anno per anno da autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei relativi presupposti impositivi, cosicché alla prestazione tributaria non può attribuirsi natura periodica. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24322 del 14 dicembre 2014; conf. Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 25, sentenza n. 2598 del 12 novembre 2020

497. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1867 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Relatore: Sacchi**

Cartella di pagamento – Termine di prescrizione quinquennale.
Al fine di rendere pacifica l'applicabilità del termine di prescrizione ordinario decennale, la parte resistente deve produrre in giudizio un titolo di accertamento-condanna divenuto definitivo, emesso antecedentemente all'emissione delle cartelle di pagamento. In difetto opererà la prescrizione quinquennale. (C.F.)

Riferimenti normativi: 2948 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 20213/2015

498. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2064 del 29 settembre 2020. Presidente: Catania, Estensore: Catania**

Intimazione di pagamento – Termine quinquennale di prescrizione – Applicabilità.
Il termine di prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, co. 1 n. 4, c.c. (secondo cui si prescrivono in cinque anni gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente

ad anno o in termini più brevi) è applicabile alla riscossione dei crediti tributari e quindi alle pretese notificate con intimazione di pagamento, anche nel caso in cui non vi sia stata opposizione alla cartella di pagamento. (F.Co.)

Riferimenti normativi: artt. 2948 e 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016; Cass. civ. sez. V, sentenza n. 30362 del 23 novembre 2018; Cass. civ., sez. VI-lav., ordinanza n. 1652 del 24 gennaio 2020; Cass. civ., sez. VI-lav., ordinanza n. 7409 del 17 marzo 2020

499. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2173 del 6 ottobre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

Prescrizione tributi contenuti in cartelle di pagamento – Norma generale – Inesistenza – Esame per ciascun tributo – Necessità – Assimilazione a prestazioni periodiche – Non sussiste – Prescrizione decennale – Sussiste.

Va ribadito che, se la presenza di una cartella esattoriale definitiva non muta il regime della prescrizione del tributo in essa portato, essa certamente determina l'interruzione della prescrizione, trattandosi di atto idoneo a mettere in mora il debitore. Pertanto, va esaminata la prescrizione dei singoli tributi, dato che nel nostro ordinamento non esiste una norma generale in tema di prescrizione dei crediti tributari. In generale, la prescrizione dei crediti tributari, in difetto di norme specifiche, non può che essere quella decennale: come insegna la giurisprudenza di legittimità, la prescrizione quinquennale trova applicazione per quei tributi "che si strutturano come prestazioni periodiche, con connotati di autonomia nell'ambito di una "causa debendi" di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento di essi in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione erogata dall'ente impositore o del beneficio da esso concesso, senza che sia necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi. Essi, quindi, vanno considerati come obbligazioni periodiche o di durata". Le imposte sui redditi, di contro, richiedono un'autonoma annuale verifica dei presupposti impositivi, così non configurandosi come obbligazione periodica di durata quanto piuttosto come plurime ed autonome singole obbligazioni: da ciò l'applicazione dell'ordinario termine di prescrizione decennale. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1 comma 497; TUIR, art. 73

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., SS.UU., sent. n. 23397/2016; Cass. civ., sentenza n. 4283/2010

500. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2279 del 12 ottobre 2020. Presidente: D'Addea, Estensore: Chiametti**

Opposizione cartella esattoriale – Decorrenza del termine – Applicabilità.

La scadenza del termine per proporre opposizione a cartella di pagamento, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche la cd. "conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie, quinquennale, secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della l. n. 335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 c.c. Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., SS.UU., sentenza n. 23397 del 17 novembre 2016

501. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3066 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero**

Crediti tributari – Prescrizione decennale.
Il termine prescrizionale dei crediti tributari è decennale e non quinquennale, anche a seguito della notifica di atti della riscossione. (S.Z.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

ALTRO

502. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 440 del 21 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Atto di recupero del credito – Compensazione – Debiti propri con crediti vantati da altro soggetto – Esclusione.
Non è consentita la compensazione di debiti tributari propri con crediti tributari vantati da altro soggetto, previo accollo da parte di quest'ultimo, in quanto l'art. 8 della l. n. 212/2000, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, tuttavia, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia, demandando ad appositi regolamenti (non ancora emanati) l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non è contemplato. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 18 maggio 2016, n. 10207; Cass., ord. 9 luglio 2013, n. 17001; Cass., sent. 25 maggio 2007, n. 12262

503. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 52 dell'8 luglio 2020. Presidente: Abate, Estensore: Abate**

Iscrizione a ruolo di interessi a seguito di sospensione – Rottamazione del debito tributario pendente giudizio di Cassazione – Illegittimità della pretesa per interessi – Sussiste.
Con l'adesione alla "rottamazione" il credito vantato dall'Erario si estingue nella sua interezza e la somma versata dal contribuente è da ritenersi omnicomprensiva di qualsiasi importo connesso, non essendo ammesse richieste "postume" di ulteriori importi da versare a qualsiasi titolo. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 39

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, sez. 1, sentenza n. 2806/2019

504. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 67 del 14 settembre 2020. Presidente: Spera, Estensore: Mancini**

Trasferimento di funzioni ad Agenzia Entrate Riscossione – Cancellazione di Equitalia da registro imprese – Successiva notifica di atti prodromici all'esecuzione – Legittimità – Sussiste.
Ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 193/2016, è stato creato un nuovo soggetto giuridico (Agenzia Entrate Riscossione) destinatario di funzioni ed attribuzioni prima conferiti ai concessionari della riscossione. L'Agente della riscossione succede nei singoli rapporti attivi e passivi prima facenti capo ad Equitalia per effetto di una successione ex lege nell'universalità di rapporti. Ne discende che è legittima la notifica di atti prodromici avvenuta successivamente alla cancellazione di Equitalia dal Registro delle Imprese. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016, art. 1

505. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 124 del 18 dicembre 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Montanari**

Importi iscritti a ruolo – Rilevanza di atti di riconoscimento di debito.
Nel caso di importi iscritti a ruolo, contestati dal contribuente per mancata notifica delle relative cartelle di pagamento, assumono rilevanza, ai fini della conoscenza dei debiti tributari da parte del contribuente, atti di riconoscimento di debito quali la presentazione di istanze di dilazione ovvero di domande di definizione agevolata dei tributi. (G.O.)

Riferimenti normativi:

506. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1595 del 28 settembre 2020. Presidente: Locatelli, Estensore: Civardi**

Rottamazione – Interessi di mora – Interessi di sospensione – Non dovuti.
A seguito di "rottamazione delle cartelle" non sono dovuti i più onerosi interessi di mora. Conseguentemente non sono nemmeno dovuti gli interessi previsti dall'art. 39, co. 2, del d.P.R. 602/1973, applicabili in caso di sospensione amministrativa della riscossione. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016, art.6, comma 1; d.P.R. 602/1973, art. 39, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sez. 12, sentenza 10 luglio 2018, n. 3171

507. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2376 del 16 novembre 2020. Presidente: Ortolani, Estensore: Pavone**

Competenza territoriale – Criteri – Fondamento.
In tema di riscossione dei tributi, è illegittima per carenza di competenza territoriale la cartella di pagamento emessa dall'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente, atteso che nell'attività di riscossione è previsto che, ai sensi dell'art. 46, d.P.R. n. 602 del 1973, "il concessionario cui è stato consegnato il ruolo, se l'attività di riscossione deve essere svolta fuori dal proprio ambito territoriale, delega in via telematica per la stessa il concessionario nel cui ambito territoriale si deve procedere". (L.R.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 46

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., sentenza 29 marzo 2017, n. 8049; Cass., sez. trib., ordinanza 4 maggio 2018, n. 10701

508. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1777 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Avviso di iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Impugnabilità – Sussiste.
La comunicazione di iscrizione ipotecaria è un atto autonomo, impugnabile a prescindere dalla ricezione dell'atto prodromico, quale è la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, essendo quest'ultima una mera comunicazione e non un atto autonomamente impugnabile. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 23, sentenza n. 1778 del 10 agosto 2020

509. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2068 del 29 settembre 2020. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Cartella di pagamento emessa dopo l'ammissione del contribuente alla procedura di concordato preventivo – Iscrizione a ruolo di debiti tributari pregressi e relative sanzioni – Legittimità.

L'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né all'accertamento di crediti tributari pregressi mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né all'irrogazione di sanzioni pecuniarie ed accessori, maturati fino a tale momento. Ed invero, ove il presupposto impositivo si sia verificato prima dell'apertura del concordato preventivo del debitore, i crediti medesimi devono ritenersi anteriori al concordato, ai sensi degli artt. 168 e 184 l.f. Risulta, pertanto, irrilevante la circostanza che, all'atto dell'apertura del concordato, non fosse ancora intervenuto alcun accertamento in ordine ai suddetti crediti. Parimenti, non può farsi distinzione tra emersione dell'obbligazione tributaria ed applicazione della sanzione pecuniaria, ove il presupposto della irrogazione della sanzione (infrazione) sia precedente l'apertura della procedura concorsuale, benché l'atto di irrogazione della sanzione sia successivo all'apertura della procedura stessa. Infatti, le sanzioni pecuniarie, conseguenti alla violazione di leggi tributarie commesse in data antecedente all'ammissione del contribuente alla procedura concorsuale, danno luogo ad un credito della amministrazione finanziaria per il fatto stesso dell'avvenuta violazione della legge tributaria, sia che ciò avvenga in una fase fisiologica dell'impresa, sia nell'ambito di una procedura concorsuale. (F.Co.)

Riferimenti normativi: l.f., artt. 168 e 184

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 4779 del 28 maggio 1987; Cass. civ., sez. I, ordinanza n. 23322 del 27 settembre 2018; Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 9440 del 4 aprile 2019

510. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2766 del 26 novembre 2020. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Cammalleri**

Cartella di pagamento – Difetto di legittimazione passiva – Inammissibilità del ricorso.

L'impugnazione di una cartella di pagamento da parte del contribuente nei confronti della sola Agenzia della riscossione per motivi attinenti la pretesa tributaria, determina l'inammissibilità del ricorso per carenza di legittimazione passiva dell'Agenzia della riscossione, spettando la stessa all'ente impositore. (G.O.)

Riferimenti normativi:

511. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3074 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Ferrero**

Iscrizione a ruolo – Società estinta – Inesistenza e inefficacia.

Il provvedimento di iscrizione a ruolo emesso nei confronti di una società già estinta e, per l'effetto, la relativa cartella di pagamento, devono ritenersi inesistenti e non produttivi di effetti. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 12; art. 2495 c.c.

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI pag. 163
POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE pag. 167
LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM pag. 167
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO pag. 169
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI) pag. 169
TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO) pag. 171
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI pag. 173
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI pag. 174
SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO pag. 175
TUTELA CAUTELARE pag. 176
Sentenza impugnata (litispendenza CTR) pag. 176
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione) pag. 180
SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE – NOTIFICAZIONE –COMUNICAZIONE) pag. 181
SPESE DI LITE pag. 181
ESTINZIONE DEL PROCESSO pag. 183
GIUDIZIO DI RINVIO pag. 184
ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO pag. 184
ALTRO pag. 185

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI

512. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 264 del 9 luglio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio**

Decorso termini per impugnare cartella di pagamento – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Non sussiste.

Allorquando il contribuente abbia lasciato spirare il termine per presentare ricorso avanti al giudice tributario competente per far valere vizi inerenti a cartelle di pagamento regolarmente notificate, la successiva impugnazione dell'estratto di ruolo che rechi menzione dei relativi debiti, dev'essere rigettata. L'estratto è, infatti, considerato lo "strumento contabile" che consente l'impugnazione del ruolo solamente allorquando si voglia censurare la mancata notificazione della cartella che ivi alligna. In questi casi (in vero diversi da quello attenzionato) non vi è un onere, bensì una semplice facoltà di sua impugnazione, atteso che il contribuente potrà sempre attendere la notifica di un atto "tipico" idoneo ad incidere nella sua sfera giuridico-patrimoniale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS. UU., sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015

513. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 327 del 13 ottobre 2020. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Atti impugnabili – Ruolo – Cartella di pagamento – Notifica – Mancata impugnazione – Definitività – Prescrizione decennale del diritto all'esazione del tributo.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 elenca espressamente tra gli "atti impugnabili", il ruolo e la cartella di pagamento. Da tale disposizione si evince pertanto che il ruolo è atto che deve essere notificato, così come la cartella di pagamento. Ed, entro sessanta giorni dalla data di notificazione del ruolo, lo stesso è suscettibile di impugnativa. Trascorso inutilmente tale termine, il ruolo deve intendersi divenuto definitivo. E da lì decorrono i dieci anni previsti per la prescrizione del diritto all'esazione del tributo, interessi e sanzioni, salvo che tale termine venga interrotto da un qualsiasi atto avente tale efficacia. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

514. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 53 dell'8 luglio 2020. Presidente: Abate, Estensore: Mancini**

Autotutela parziale – Riduzione pretesa fiscale originaria – Ricorso avverso autotutela parziale – Inammissibilità.

È inammissibile il ricorso avverso un provvedimento di autotutela parziale mediante il quale l'Ufficio riduca l'originaria pretesa fiscale, senza comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto. L'annullamento parziale non rientra, infatti, nella previsione di cui all'art. 19 d.lgs. 546/1992 e non è, quindi, autonomamente impugnabile, recando solo un ridimensionamento della originaria pretesa tributaria rispetto ad un atto impositivo, peraltro, già oggetto di giudizio. Ne consegue che, in presenza di un atto di autotutela parziale e di un pronunciamento dei giudici sulle medesime questioni, sussiste il divieto di reintrodurre, attraverso l'impugnativa del provvedimento di autotutela parziale, le stesse questioni già decise dai precedenti giudici, poiché ciò contrasterebbe con il principio del ne bis in idem. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Como, sentenza n. 271/2019; Cass. 27 maggio 2019, n. 27040

515. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 37 del 25 settembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Piscitelli**

Sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada – Controversia – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Non sussiste.
Non appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie in materia di sanzioni amministrative per violazioni delle norme del codice della strada. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 2

516. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 48 del 23 ottobre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Tari – Avviso di liquidazione – Pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata – Impugnabilità – Sussiste.
L'avviso di liquidazione della Tari esprime senza dubbio una precisa pretesa dell'ente locale, manifestando per tale via tutte le caratteristiche della categoria degli atti impositivi, alla quale dunque appartiene ai fini della sua impugnabilità. Infatti, qualsiasi atto con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata, quale è nella specie l'avviso di liquidazione Tari, va inquadrato tra gli avvisi di accertamento o liquidazioni veri e propri, in quanto tali impugnabili dal contribuente. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

517. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 125 del 23 dicembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Aondio**

Atti impugnabili – Comunicazione di avvenuta presa in carico – Autonoma impugnabilità – Non sussiste.
La comunicazione di avvenuta presa in carico non è ricompresa tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi alla Commissione tributaria. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 29; d.lgs. 546/1992, art. 19

518. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 50 del 16 settembre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Avviso di iscrizione ipotecaria – Controversia – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste.
Sussiste la giurisdizione del giudice tributario con riguardo ad atti aventi efficacia esecutiva, quale l'avviso di iscrizione ipotecaria, e che manifestino al contempo l'attitudine di incidere sulla pretesa tributaria. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 2

519. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 54 del 18 settembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Atto di pignoramento non preceduto da cartella di pagamento – Giurisdizione del giudice tributario – Sussiste.
L'atto di pignoramento, in quanto atto della procedura espropriativa, deve essere impugnato dinanzi al giudice ordinario, al quale sono riservate le controversie riguardati gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, salvo il caso in cui con l'opposizione proposta venga preliminarmente dedotto dal contribuente un vizio riguardante l'omessa o irregolare notifica

della propedeutica cartella di pagamento. In tale ipotesi, la giurisdizione sulla lite spetta al giudice tributario. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13913 del 5 giugno 2017

520. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 362 del 16 ottobre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Avviso di intimazione – Impugnabilità.
In tema di contenzioso tributario l'elencazione degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, pur dovendosi considerare tassativa, deve interpretarsi in senso estensivo. Per effetto di tale estensione è riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni, fattuali e giuridiche, che li sorreggono, portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria. Così, rientra nel novero degli atti impugnabili l'atto con il quale l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria specifica, seppur tale comunicazione non si concluda con una formale intimidazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi, dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

521. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1607 del 15 luglio 2020. Presidente: Alparone, Estensore: Alparone**

Intimazione di pagamento – Impugnabilità per vizi propri.
L'intimazione di pagamento è un atto "impoesattivo" che attiene alla sola fase della riscossione e rientra tra gli atti autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19 comma 1, lett. e) d.lgs. n. 546/92 i quali, ai sensi del successivo comma 3, sono impugnabili solo per vizi propri. Il ricorso avverso atto di intimazione di pagamento non può, cioè, contestare vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'avviso di accertamento presupposto. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 25995/2017; Cass. n. 8704/2013; Cass. n. 12244/2017

522. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1897 del 15 settembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Atti impugnabili – Termini di proposizione del ricorso – Iscrizione di ipoteca su immobili – Decadenza – Effettiva conoscenza.
L'art. 19, lett. e-bis), d.lgs. 546/1992 include l'iscrizione di ipoteca su immobili di cui all'art. 77, d.P.R. 602/1973 tra gli atti impugnabili entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione dell'iscrizione di ipoteca. Se la comunicazione non ha avuto luogo, il contribuente ha la facoltà di proporre ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca nel momento in cui ne abbia avuto effettiva conoscenza. Il termine di cui all'art. 21, d.lgs. 546/1992 non è disponibile dalle parti e la tempestività del ricorso costituisce presupposto processuale. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21852/2016; Cassazione, sentenza n. 19667/2014

523. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2312 del 13 ottobre 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Latti**

Comunicazione d'irregolarità – Immediata impugnabilità.
In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. avviso bonario). (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19; d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sez. VI - 5, ordinanza, 19/02/2016, n. 3315

524. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2777 del 26 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Atti Impugnabili – Estratto di ruolo – Atto non autonomamente impugnabile – Contenuto – Conoscibilità della formazione del titolo esecutivo.
L'estratto di ruolo è un elaborato informatico creato dal concessionario della riscossione su richiesta dell'interessato, non previsto da alcuna disposizione di legge e che non contiene una pretesa impositiva. In quanto tale, non è impugnabile, sia perché non compreso nell'elencazione di cui all'art. 19 d.lgs. 546/1992, sia perché si tratta di atto per il cui annullamento il debitore manca di interesse ex art. 100 c.p.c., non avendo alcun senso la sua eliminazione dal mondo giuridico, senza che si incida su quanto in esso rappresentato. Tuttavia si deve pervenire a diverse conclusioni laddove l'impugnazione investa l'estratto di ruolo per il suo contenuto, ossia in riferimento agli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati, e cioè il ruolo e la cartella, mai notificati. In tal caso sussiste evidentemente l'interesse ad agire e sussiste anche la possibilità di farlo non ostandovi il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3. L'impugnazione è dunque esperibile nel caso in cui l'estratto di ruolo costituisca l'unico atto attraverso cui il contribuente sia venuto a conoscenza dell'esistenza della formazione di un titolo esecutivo nei suoi confronti. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23267 del 2020

525. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2875 del 3 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Notifica cartella di pagamento – Atti impugnabili – Avviso di messa in mora.
La mancata notificazione della cartella di pagamento comporta un vizio della sequenza procedimentale dettata dalla legge, la cui rilevanza non è esclusa dalla possibilità, riconosciuta al contribuente dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, di esercitare il proprio diritto di difesa a seguito della notificazione dell'avviso di mora, e che consente dunque al contribuente di impugnare quest'ultimo atto, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto o contestando, in via alternativa, la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 618 del 2018

POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE

526. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1758 del 5 agosto 2020. Presidente: Punzo, Estensore: Calà**

Poteri del giudice – Pronuncia su questioni rilevabili d'ufficio senza sollecitare il contraddittorio sul punto – Illegittimità – Sussiste.

Il giudice di primo grado che esamini d'ufficio la questione in ordine alla ritenuta tardività del deposito del ricorso e la ponga a fondamento della propria decisione, senza chiedere chiarimenti alle parti e indicare l'opportunità di trattazione della stessa, di fatto impedisce il contraddittorio e viola il diritto alla difesa costituzionalmente garantito, con conseguente nullità della sentenza. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs 546/1992, art. 22; c.p.c. art. 183, comma 4

LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM

527. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 452 del 1° dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione**

Notificazione a mezzo pec a soggetto diverso dal destinatario dell'atto impositivo – Carenza di legittimazione ad causam.

La notificazione a mezzo pec a soggetto diverso dal destinatario dell'atto impositivo determina carenza di legittimazione ad causam in capo al soggetto che ha ricevuto l'atto impositivo con conseguente inammissibilità del ricorso proposto da quest'ultimo. Nel caso di specie, l'Ufficio aveva notificato, a mezzo pec, un atto di intimazione di pagamento relativo ad una cartella di pagamento, notificata a soggetto diverso. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, art. 26

528. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2065 del 29 settembre 2020. Presidente: Catania, Estensore: Catania**

Cancellazione dal Registro delle Imprese – Estinzione della società – Ricorso proposto dall'ex liquidatore in nome e per conto della società estinta – Carenza di legittimazione – Inammissibilità del ricorso rilevabile d'Ufficio.

Per giurisprudenza costante consolidata, la cancellazione di una società dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione e quindi la cessazione della sua capacità processuale, con la conseguenza che il ricorso proposto dal liquidatore, in nome e per conto della società, è inammissibile ab origine e tale inammissibilità è rilevabile anche d'ufficio. (F.Co.)

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 28187 del 17 dicembre 2013; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 21188 dell'8 ottobre 2014; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 5736 del 23 marzo 2016; Cass. civ., sez. lavoro, sentenza n. 15894 del 15 giugno 2018; Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 21125 del 24 agosto 2018; Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 33278 del 21 dicembre 2018; Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 16721 del 21 giugno 2019

529. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3002 del 16 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Difetto di legittimazione attiva – Inammissibilità del ricorso.

È evidente l'inammissibilità del ricorso, in quanto proposto da persona non titolare del diritto fatto valere in giudizio, cioè da un soggetto privo d'interesse, diverso dal destinatario del provvedimento impugnato. Ed è altresì evidente come questo radicale difetto di legittimazione

attiva – non mero vizio della procura ovvero della rappresentanza processuale – non possa certo essere sanato dalla procura per la lite d'appello rilasciata dal titolare del diritto che però non è stato parte del processo in primo grado. (M.Fal.)

Riferimenti normativi:

530. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3009 del 16 dicembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi**

Facoltà dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione di stare in giudizio con avvocato del libero foro – Normativa di riferimento – Condizioni.

Il d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 1, comma 8 convertito, con modificazioni, dalla l. 1 dicembre 2016, n. 225, recita: "L'ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del testo unico delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato, di cui al r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale. Lo stesso ente può altresì avvalersi, sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo, di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, artt. 4 e 17 ovvero può avvalersi ed essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente; in ogni caso, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l'Avvocatura dello Stato, sentito l'ente, può assumere direttamente la trattazione della causa. Per il patrocinio davanti alle Commissioni tributarie continua ad applicarsi il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 2". In altri termini, è la stessa legge che riafferma apertamente, esplicitamente e inequivocabilmente, che per le Commissioni tributarie rimane valido l'art. 11, comma 2, d.lgs. 546/1992 ("L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 11990 n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie a segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato*);* dovendosi concludere che le disposizioni di quella norma, che precedono l'ultima affermazione chiara e definitiva, e quindi la possibilità di valersi del patrocinio di avvocati del libero foro, anche per come interpretata dal legislatore del 2019 (art. 4 novies del d.lgs. 34 del 2019) in ordine alle modalità procedurali necessarie a tal fine, riguardino piuttosto il contenzioso davanti la giurisdizione ordinaria e di legittimità e non il contenzioso tributario davanti alle commissioni territoriali. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 1, comma 8, convertito, con modificazioni, dalla l. 1 dicembre 2016, n. 225; d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, artt. 4 e 17; d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 2; d.l. 34/2014, art. 4 novies

531. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3186 del 28 dicembre 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

Assistenza e rappresentanza in giudizio – Agenzia delle Entrate-Riscossione – Procura a difensore del libero foro – Validità della procura.

Quando la scelta del patrocinio dell'Avvocatura erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura dello Stato o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità". In applicazione di tali principi si deve rilevare che, in base alla convenzione tra l'Agenzia delle Entrate e l'Avvocatura dello Stato (protocollo d'intesa del

22 giugno 2017, e quindi ben anteriore al ricorso introduttivo del presente giudizio) il presente giudizio non è riservato all'Avvocatura dello Stato; e che, in forza del regolamento di amministrazione di AdER, deliberato dal Comitato di gestione il 26 marzo 2018 e approvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 19 maggio 2018 ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. n. 300 del 1999, anche in tal caso ben prima della discussione della causa in primo grado, l'Agenzia delle Entrate aveva piena facoltà di avvalersi di avvocati del libero foro. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 12, comma 8

LITISCONSORZIO ED INTERVENTO

532. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1501 del 7 luglio 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

Riscossione – Cartella di pagamento – Litisconsorzio ed intervento – Sussiste.
Se oggetto della controversia sono atti che riguardano anche o solo il diritto di credito tributario l'Agenzia delle Entrate-Riscossione è legittimata passiva, ma, se non vuole rispondere delle conseguenze della lite, deve chiamare in giudizio l'ente creditore. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/1999, art. 39

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 20735 del 01/08/2019

533. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3213 del 29 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Bonomi**

Intervento adesivo dipendente – Presupposti.
L'intervento adesivo dipendente ha come base un rapporto di pregiudizialità e di dipendenza tra la situazione giuridica dell'interveniente e quella che fa capo alla parte che l'interveniente appoggia in opposizione all'altra, svolgendo una difesa accessoria rispetto a quella della parte principale. La natura impugnatoria del processo tributario, la cui introduzione è soggetta a precisi termini decadenziali nei confronti del destinatario dell'atto o titolare del rapporto controverso, rende incompatibile la tutela di altri interessi di natura dipendente sui quali l'atto possa produrre pregiudizio o vantaggio. Pertanto, spirato il termine di impugnazione senza che l'atto sia stato impugnato da parte del coobbligato, ovvero introdotto, sempre nei termini di impugnazione, un intervento adesivo autonomo, non è consentita la tutela di altri interessi di natura dipendente attraverso i quali l'atto possa produrre vantaggio o pregiudizio e ciò stante la natura prettamente impugnatoria del processo tributario. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 14

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 675/2010

ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)

534. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 26 del 10 luglio 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Ricorso – Procura – Errata indicazione atto impugnato.
Il fatto che nel corpo della procura sia indicato un atto con numero diverso da quello impugnato non inficia il ricorso, quando dal contesto del ricorso e dall'atto allegato non vi siano dubbi su quale sia la volontà del contribuente rispetto all'atto da impugnare. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 18

535. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1446 del 1° luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Noschese**

Procedimento – Atto di appello privo dei motivi specifici di impugnazione – Inammissibilità dell'appello – Sussiste.
È inammissibile l'atto di appello che contiene, sostanzialmente, le stesse argomentazioni ed eccezioni già avanzate con il ricorso introduttivo, senza nulla aggiungere, e senza alcun riferimento e contestazione delle motivazioni addotte nella sentenza impugnata. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 53, d.lgs. 546/92

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, ordinanza n. 16659/2021 dell'11 giugno 2021

536. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1547 del 9 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Atto di appello – Motivi – Specificità – Necessaria.
La genericità dei motivi d'appello che, nella sostanza, si limitino a riproporre quanto dedotto in primo grado avverso l'atto impositivo, senza di fatto muovere alcuna censura avverso i singoli capi della sentenza impugnata, rendono il gravame inammissibile. La necessità che i motivi d'appello rechino una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con esse, delle relative doglianze, trova fondamento nella circostanza che, con essi, non viene introdotto un nuovo giudizio autonomo rispetto a quello di primo grado, ma si attiva uno strumento di controllo su specifici punti e per specifiche ragioni della decisione impugnata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., n. 27199 del 16 novembre 2017

537. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2705 del 24 novembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Blandini**

Atto di appello – Motivi di impugnazione e di ammissibilità.
La riproposizione, a supporto dell'appello, delle ragioni originarie poste a fondamento della pretesa fatta valere in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito. Tale principio, più volte applicato quando l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, vale, in pari misura, nel caso in cui sia la parte privata a limitarsi a ribadire in appello le ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo, contrapponendole alle argomentazioni con le quali il giudice di primo grado ha ritenuto di rigettare l'atto introduttivo. La mera riproposizione delle originarie argomentazioni non comporta il mancato assolvimento dei requisiti di legge poiché: il dissenso può legittimamente investire la decisione nella sua interezza, sostanziandosi proprio nelle argomentazioni che suffragavano la domanda o la pretesa rimasta disattesa; inoltre, non occorrendo l'utilizzo di particolari forme sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado, i motivi d'appello non possono considerarsi assenti o carenti quando l'atto d'appello contenga una esplicita motivazione, che, interpretata anche alla luce delle conclusioni formulate, non possa in alcun modo dirsi incerta, sicché essi risultino

ricavabili, in termini inequivoci e univoci seppure per implicito, dall'intero atto d'impugnazione. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 1200 del 22 gennaio 2016; Cassazione, sez. VI, sentenza n. 9937 del 9 aprile 2019; Ctr per la Lombardia, sez. XI, sentenza n. 2725 del 24 novembre 2020

538. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2996 del 16 dicembre 2020. Presidente: Marini, Estensore: Chiametti**

Atto di appello – Inammissibilità.
Il ricorso in appello deve contenere l'indicazione di specifici motivi di fatto e di diritto sulla base dei quali è chiesta l'impugnazione della sentenza di primo grado. I motivi esposti non devono avere carattere del tutto generico ed apodittico, ovvero non devono consistere in illazioni prive di attinenza e riferimento ai provvedimenti appellati, incongruenti con il contenuto degli atti impugnati ed inconferenti. In particolare, la generica rappresentazione dei fatti, non supportata dall'esposizione di specifici punti contestati e da precise ragioni di doglianza in ordine all'operato dell'ufficio, non può ritenersi sufficiente a legittimare l'instaurazione di un contenzioso e a provocare una decisione del giudice competente, risolvendosi solo in una contestazione apparente con intento dilatorio. La carenza dell'indicazione dei motivi è sufficiente per dichiarare l'appello inammissibile e assorbite le altre motivazioni. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 53

TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)

539. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 402 del 3 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Avviso di liquidazione – Termine di impugnazione – Inammissibilità per tardività.
È inammissibile per tardività il ricorso avverso l'avviso di liquidazione (nella specie notificato in data 1° luglio 2019, come risulta dalla ricevuta A/R prodotta dalla convenuta e come dichiarato dalla stessa parte ricorrente) notificato a mezzo pec in data 1° ottobre 2019, vale a dire oltre il termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica dell'atto oggetto di impugnazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 17 bis e 21

540. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 406 del 9 dicembre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Avviso di liquidazione – Termine di impugnazione – Inammissibilità per tardività.
È inammissibile per tardività il ricorso avverso l'avviso di liquidazione (nella specie notificato in data 16 maggio 2019, come dichiarato dalla parte ricorrente) notificato a mezzo pec oltre il termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica dell'atto oggetto di impugnazione (nella specie in data 16 luglio 2019). Opera, infatti, il disposto dell'art. 8, comma 1, d.m. n. 163/2013 (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario), secondo cui "qualunque comunicazione o notificazione dei documenti informatici, tramite pec, si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali per il mittente, al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione". (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 17 bis e 21; d.m. 163/2013, art. 8, comma 1

541. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 42 del 13 luglio 2020. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Cartella di pagamento non impugnata – Successiva istanza di rimborso del credito oggetto della cartella non impugnata – Illegittimità.

L'omessa impugnazione della cartella di pagamento, emessa a seguito di liquidazione automatica della dichiarazione per mancato riconoscimento di un credito Irpef, preclude al contribuente la possibilità di provare a recuperare detto credito mediante istanza di rimborso. Infatti, la perentorietà del termine di impugnazione della cartella ha la funzione di rendere incontestabile il credito fiscale, consentendone una rapida riscossione, risultato questo che verrebbe pregiudicato se fosse consentito al contribuente decaduto di rimettere in discussione il rapporto controverso mediante proposizione di relativa istanza di rimborso". (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21

542. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 478 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Bocchiola**

Avviso di accertamento – Sospensione feriale – Inapplicabilità ai termini di difesa previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

L'istituto della sospensione feriale dei termini è un termine processuale non suscettibile di applicazione analogica nel caso di termini amministrativi e puramente ordinatori come quello previsto dallo Statuto del contribuente che ha una ratio totalmente diversa. È corretto dunque l'operato dell'Ufficio che ha notificato l'avviso di accertamento decorsi 60 giorni dalla notifica del pvc senza aver considerato il periodo di sospensione feriale dei termini processuali. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 1, della l. 7 ottobre 1969, n. 742, come modificato dall'articolo 16 del Decreto giustizia (d.l. 12 settembre 2014 n. 132); l. 212/2000, art. 12, comma 7

543. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 340 del 1° dicembre 2020. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Termine per la costituzione del resistente – Costituzione tardiva – Effetti – Preclusione di produzioni documentali – Non sussiste.

Nel processo tributario, la violazione del termine (ordinatorio) per la costituzione in giudizio del resistente comporta esclusivamente la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, permanendo viceversa il diritto di contestare sia i fatti costitutivi della pretesa avversaria, sia l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 23, 24 e 32

544. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2504 del 13 ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Termine per il deposito di memorie e documenti – Perentorio e preclusivo.

Il termine previsto per il deposito di memorie e documenti (applicabile anche al giudizio di appello) deve ritenersi perentorio, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti e tra queste ed il giudice. Ne consegue che la mancata osservanza del detto termine comporta la preclusione di ogni ulteriore attività processuale. (L.V.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, artt. 32 e 58, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. trib., n. 771 del 30 gennaio 2004

545. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2944 del 14 dicembre 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Estratto di ruolo – Impugnabilità – Facoltatività – Termine a pena di decadenza.
L'estratto di ruolo è un atto "facoltativamente" impugnabile entro il termine di sessanta giorni dal momento della conoscenza da parte del contribuente e non impugnabile sine die. Nel caso di specie, l'Agenzia Entrate-Riscossione ha dimostrato che il contribuente aveva già richiesto l'estratto di ruolo e, pertanto, il ricorso doveva dichiararsi inammissibile per decorso dei termini. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 30 maggio 2017, n. 13584

COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI

546. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 204 dell'11 dicembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Diana**

Notifica atto impositivo – Elezione di domicilio in luogo diverso o a persona diversa dal contribuente – Requisiti – Comunicazione all'Ufficio del diverso domicilio – Notifica a persona diversa dal legale rappresentante momentaneamente impedito – Legittimità della notifica.
La notifica di un atto impositivo ad un diverso domicilio eletto presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale deve essere comunicata al competente Ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Diversamente l'elezione di domicilio non è valida anche se effettuata presso il proprio difensore che si trova in un Comune diverso da quello del domicilio fiscale del contribuente. L'avviso di accertamento consegnato a persona diversa dal legale rappresentante di società assente per malattia è valido in quanto il ricevente avrebbe dovuto informare il legale rappresentante o, in caso di impedimenti di quest'ultimo, il difensore domiciliatario. Lo stato di salute del legale rappresentante invocato dalla difesa non ha impedito la notifica, che risulta pertanto legittimamente effettuata. (L.S.)

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

547. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 329 del 15 ottobre 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Bonamartini**

Ricorso – Notifica analogica – Irritualità – Raggiungimento dello scopo – Nullità dell'atto – Non sussiste.
Se il ricorso viene notificato in forma analogica anziché digitale, in assenza di specifiche ipotesi di inammissibilità, deve ritenersi operante il principio per cui l'irritualità della notificazione di un atto non ne comporta la nullità se la consegna ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale dello stesso, con la conseguenza che è inammissibile l'eccezione con la quale si lamenti esclusivamente detto vizio procedimentale, senza prospettare un concreto pregiudizio per l'esercizio del diritto di difesa. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 156, comma 3, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 3805 del 16 febbraio 2018

548. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 411 del 10 dicembre 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Notifica atto processuale – Condizioni – Firma digitale – Nullità – Esclusione.
L'assenza della firma digitale sulla copia informatica dell'atto processuale di parte notificato con modalità telematiche non determina la nullità della notificazione, quando l'originale analogico dell'atto risulti sottoscritto dall'avvocato e quest'ultimo abbia attestato la conformità ad esso della copia notificata. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 16 bis co. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 14338/2017

549. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3201 del 28 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Bonomi**

Notifica – Mezzo pec – Rinnovazione della notifica.
Il mancato riscontro agli atti delle ricevute di consegna e ricezione del ricorso, che l'Ufficio afferma essere stato notificato via pec alla controparte, può far legittimamente presumere che il ricorso stesso non sia stato consegnato né ricevuto dal destinatario, quindi in palese violazione dell'art. 22 del d.lgs. 546/92. Ciò posto, non sussiste in capo al giudice alcun obbligo di ricerca della ricevuta e accettazione della pec, né di concessione di un termine per la rinnovazione della notificazione, in quanto ai sensi dell'art. 291 c.p.c. detta rinnovazione è applicabile solo ad un vizio di notifica, ma non alla sua totale omissione. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 17; art. 291 c.p.c.

MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI

550. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1812 del 25 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Termine per il deposito di documenti – Natura Perentoria – Esclusione – Conseguenze.
La natura perentoria e non ordinatoria di un termine processuale deve essere espressamente e specificatamente disposta dalla legge. L'art. 32 del d.lgs. 546/1992 non qualifica espressamente come perentorio il termine di 20 giorni liberi per il deposito di documenti, pertanto la documentazione depositata oltre il predetto termine deve ritenersi validamente versata in atti, fatto salvo il diritto per la controparte di chiedere termine per esame. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 32, comma 4; art. 152 c.p.c.

551. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2706 del 24 novembre 2020. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

Produzione documentale – Tardività – Presupposti e limiti.
La produzione documentale dell'Agenzia in grado d'appello non può ritenersi tardiva, perché è ormai pacifico che, nel processo tributario di appello, le parti possano produrre qualsiasi documento, pur se già loro disponibile in precedenza e anche ove i documenti prodotti comportino un ampliamento della materia del contendere e siano preesistenti al giudizio di primo grado, purché ciò avvenga, ai fini del rispetto del principio del contraddittorio nei confronti delle altre parti, entro il termine di decadenza di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 32

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 17164 del 28 giugno 2018

552. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2934 del 14 dicembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Memorie illustrative – Nuovi elementi – Contestazione dei fatti – Tempi e modi – Illustrazione motivi di ricorso – Eccezioni improprie.

La contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario è sempre deducibile ancorché nel rispetto del limite di cui all'art. 32, d.lgs. n. 546 del 1992 e nei modi e nei tempi ivi indicati, depositando documenti e memorie finalizzate a illustrare ed argomentare i motivi di ricorso, senza modificarne il thema decidendum. Da ciò consegue che la preclusione sancita dal menzionato art. 24 va circoscritta alla deduzione di ulteriori vizi di illegittimità che inficerebbero l'atto impugnato, restando sempre possibile per il ricorrente (e per tutte le altre parti), sia pure nel rispetto dei limiti formali e temporali di cui all'art. 32, prospettare ulteriore argomentazione a sostegno del ricorso proposto e dei singoli motivi in cui questo è articolato. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 32

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 31224 del 2017

SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO

553. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3063 del 21 dicembre 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Consulenza tecnica d'ufficio – Contestazione del contenuto della consulenza – Denuncia penale – Sospensione del processo – Esclusione.

La contestazione del contenuto della consulenza tecnica d'ufficio disposta dal giudice tributario, sulla base delle ragioni di contestazione contenute nella denuncia penale presentata alla Procura della Repubblica, non comporta la sospensione del giudizio tributario in attesa della conclusione del relativo procedimento penale. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 39

554. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3169 del 23 dicembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Malanetto**

Rapporti tra impugnazione di atti presupposti e impugnazione di ingiunzione di pagamento – Sospensione del processo – Non sussiste.

Deve essere respinta la preliminare istanza di sospensione del presente giudizio in attesa della definizione del parallelo giudizio intentato dalla società avverso il diniego di autotutela (allo stato confermato anche in sede contenziosa) e presentato dalla società avverso gli atti presupposti (e definitivi) dell'ingiunzione di pagamento. Premesso che, ove mai l'Amministrazione dovesse annullare detti atti l'ingiunzione di pagamento, avente funzione meramente esecutiva, resterebbe comunque priva del presupposto titolo, è tuttavia evidente che il presente giudizio non ha e non può avere ad oggetto la legittimità della pretesa presupposta (contenuta in avvisi di accertamento pacificamente consolidati) e che nessuna pregiudizialità necessaria sussiste tra il presente giudizio e quello avverso un eventuale diniego di autotutela; diversamente opinando, a fronte di atti esecutivi su titolo consolidati, la parte potrebbe reiterare infondate istanze di autotutela propendo ricorso avverso ciascun diniego e paralizzando l'azione esecutiva sine die. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 39; art. 295 c.p.c.

TUTELA CAUTELARE

Sentenza impugnata (litispendenza CTR)

555. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 843 dell'8 settembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Fichera**

Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Non sussistono.
L'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza di gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile sulla base di un bilanciamento che deve avvenire secondo la logica dei vasi comunicanti, per cui al crescere di uno dei due elementi l'altro può attenuarsi purché resti ancora meritevole di un apprezzamento da parte del giudice. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, andando a generare un significativo squilibrio tra i vantaggi di una parte e i sacrifici dell'altra. Il danno non può considerarsi grave laddove, anche tenuto conto del fatto che a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19 sono stati sospesi i versamenti di tutte le entrate tributarie, l'importo in contestazione non risulti particolarmente significativo se rapportato al reddito dichiarato dal contribuente istante. Il danno non può considerarsi irreparabile se, tenuto conto della possibilità di chiedere la rateazione dell'importo dovuto, l'esecuzione consiste nel pagamento di una somma di denaro che, in caso di accoglimento del ricorso, l'Erario provvederà a restituire. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

556. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 881 dell'11 settembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Cavallaro**

Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Non sussistono.
L'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del fumus boni iuris e del periculum in mora, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza impugnata) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). La valutazione della sussistenza di gravi e fondati motivi implica un giudizio convergente e concorrente di gravità e fondatezza nel quale vi è reciproca cedevolezza, pur non potendo scomparire né la gravità della lesione ove la sentenza non venga sospesa né un principio di fondatezza. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato, tenendo conto che tale gravità può essere efficacemente ridotta con la dilazione della prestazione in esecuzione o con altre misure adeguate. L'irreparabilità del danno va intesa nel senso di un intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione della sentenza nelle more del giudizio e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento dell'appello. Depone per la sussistenza del danno grave e irreparabile la circostanza che il contribuente-istante abbia esposizioni debitorie (nei confronti di creditori, banche e lo stesso Erario) molto cospicue, e che il settore in cui quest'ultimo opera (attività di gestione di palestre) sia notoriamente fra quelli

più colpiti nel contesto della crisi economica conseguente all'emergenza sanitaria da Covid-19. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

557. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 884 dell'11 settembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Cavallaro**

Gravi e fondati motivi – Sussistono.
L'endiadi "gravi e fondati motivi", alla cui sussistenza l'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza, differisce non casualmente dall'ordinaria regola processualcivilistica del fumus boni iuris e del periculum in mora, e deve essere valutata secondo il principio della cedevolezza osmotica, per cui in presenza di un oggettivo ben consistente danno che si ritrarrebbe dalla esecutorietà della sentenza, le ragioni di merito possono essere anche semplicemente controverse e controvertibili alla luce della fase processuale in cui ci si trova. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

558. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 897 del 14 settembre 2020. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Prova.
Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 546/92, la sospensione dell'esecutività della sentenza e la sospensione dell'esecutività dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente dei motivi e del danno, configurabile con valutazione in diritto (unitamente a quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza) e con prognosi in fatto (unitamente ad una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dal contribuente). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove comporti un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Tale gravità può essere efficacemente ridotta con la dilazione di pagamento o con altre adeguate misure. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Questo presupposto deve essere valutato tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, e quindi non solo dell'interesse del contribuente ad evitare un pregiudizio, ma anche dell'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio pubblico. In questa prospettiva, l'ammontare dell'importo da pagare non può integrare ex se il danno grave e irreparabile, se non si illustrano in modo specifico ed analitico i conseguenti rischi concreti ed attuali per i diritti primari del contribuente, senza neppure prendere in esame la possibilità di sottoporre il pagamento dovuto ad una rateazione compatibile con la solvibilità del richiedente o di prestare idonea garanzia fideiussoria di primario istituto di credito per garantire le ragioni dell'ufficio. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

559. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 1064 del 9 ottobre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Non sussistono.
L'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del fumus boni iuris e del periculum in mora, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata (requisito, quest'ultimo, che può sussistere nei confronti di qualsiasi parte appellante), o, comunque, di un "danno grave e

irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio (requisito, quest'ultimo, che può sussistere esclusivamente in capo al contribuente appellante). La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza impugnata) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza di gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile sulla base di un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggior rilievo di uno compensare il minor rilievo dell'altro. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

560. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 1066 del 9 ottobre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Cavallaro**

Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Sussistono.
L'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del fumus boni iuris e del periculum in mora, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata (requisito, quest'ultimo, che può sussistere nei confronti di qualsiasi parte appellante), o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio (requisito, quest'ultimo, che può sussistere esclusivamente in capo al contribuente appellante). Depongono per la sussistenza di gravi e fondati motivi la consistenza patrimoniale della controversia nonché la situazione di antigiuridicità che potrebbe derivare dalla richiesta di adempimento di un'obbligazione erariale oggettivamente controversa e che lo stesso Ufficio ammette essere in corso di riduzione. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

561. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 1172 del 27 ottobre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Cavallaro**

Gravi e fondati motivi – Non sussistono.
Sebbene la "gravità" prevista dall'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 sia nozione diversa da quella della "irreparabilità" del danno, non sussistono i presupposti per l'accoglimento dell'istanza di sospensione dell'esecutorietà della sentenza di prime cure laddove l'importo in controversia risulti ristorabile in sede patrimoniale anche all'esito del giudizio di merito, e laddove la sentenza abbia già espresso un giudizio sintetico ma motivato sulle doglianze avanzate dal contribuente in primo grado e dallo stesso riproposte nel giudizio di appello. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

562. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, ordinanza n. 1327 del 20 novembre 2020. Presidente: Malaspina, Estensore: Candido**

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Prova.
Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 546/92, la sospensione dell'esecutività della sentenza e la sospensione dell'esecutività dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente dei motivi e del danno, configurabile con valutazione in diritto (unitamente a quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza) e con prognosi in fatto (unitamente ad una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dal contribuente). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove comporti un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Tale gravità deve essere inevitabile, per non poter essere efficacemente ridotta con la dilazione di pagamento o con altre adeguate misure. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Questo presupposto deve essere valutato tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, e quindi non solo dell'interesse del contribuente ad evitare un pregiudizio, ma anche dell'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio pubblico. In questa prospettiva, nel valutare l'importo da pagare rispetto al contesto finanziario del contribuente, può rilevare anche il fatto che l'eventuale successiva restituzione di quanto indebitamente pagato in pendenza del processo, fruirebbe di interessi corrispettivi con un saggio inferiore a quello che il ricorrente dovrebbe corrispondere alle banche per acquisirne la provvista (ammesso che un finanziamento sia concesso) e che non sarebbe possibile trovare alcun ristoro in un'azione risarcitoria, essendo esclusa in materia tributaria. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

563. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 1417 del 2 dicembre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Cavallaro**

Fumus boni iuris – Periculum in mora – Sussistono.
Sussiste il fumus boni iuris laddove, pur nella sommarietà della cognizione tipica della fase cautelare, e salva la più ampia disamina nel merito, risulti evidente che la pronuncia di primo grado meriti di essere riformata. Il periculum in mora, che deve essere valutato in base ad un giudizio comparativo fra il debito verso l'Erario e la situazione patrimoniale della società contribuente, sussiste se comprovato dalla documentazione prodotta dall'istante (accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182-bis l. fall.) e non risulti frutto di mere clausole di stile. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

564. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 1670 del 17 agosto 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Cavallaro**

Fumus boni iuris – Periculum in mora – Non sussistono.
In caso di istanza di sospensione sia della sentenza che degli avvisi di accertamento impugnati, la cognizione del giudice non può limitarsi alla ricerca di gravi e fondati motivi, ma, trattandosi di sospensione di atto negativo, deve estendersi alla tradizionale ricerca del fumus boni iuris e del periculum in mora. Non sussiste il fumus boni iuris laddove, a fronte di una sentenza di prime cure recante una motivazione logica e coerente, le motivazioni addotte dal contribuente istante appaiano fragili se paragonate alle circostanziate allegazioni dell'Amministrazione finanziaria. Non sussiste il periculum in mora laddove, essendo il contribuente istante in stato di liquidazione, la sospensione delle attività finalizzate alla garanzia del credito erariale

potrebbe essere idonea a cagionare un danno irreparabile allo stesso Erario, consentendo liquidazioni patrimoniali a favore di altri creditori, e rischiando di turbare l'ordine naturale dei crediti. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)

565. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 718 del 1° luglio 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

Gravità in re ipsa – Infondatezza.
Il periculum in mora non può ritenersi dimostrato solo in forza dell'entità del tributo da riscuotere. Il concetto di "gravità in re ipsa" è, invero, privo di fondamento giuridico, in assenza di una previsione legislativa che fissi i parametri quantitativi e gli altri criteri oggettivi su cui fondare simile presunzione legale di gravità a favore del contribuente. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

566. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 778 del 13 luglio 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Entità della pretesa creditoria – Non giustifica ex se la sospensione dell'esecutività.
L'entità, per quanto ingente, della pretesa creditoria accertata, a fronte della incapacità economica del contribuente, di certo non costituisce di per sé sola motivo di sospensione dell'esecutività, dovendosi piuttosto tener conto, nel bilanciamento degli interessi delle parti, del concreto pericolo di vanificare del tutto la pretesa creditoria dell'Erario, se non adeguatamente tutelata, ad esempio, con la prestazione di garanzia. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

567. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 848 del 7 settembre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

Danno grave e irreparabile – Bilanciamento interessi.
Il danno grave e irreparabile si ritiene sussistente quando il pregiudizio lamentato si presenta come duraturo ed irrisolvibile, tale cioè da compromettere lo svolgimento stesso dell'attività d'impresa ed impedire, in caso di accoglimento definitivo del ricorso, la concreta possibilità per la contribuente di ottenere il risarcimento del pregiudizio subito attraverso l'esecuzione della sentenza. Quindi, l'irreparabilità del danno va intesa come intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione della sentenza nelle more del giudizio di Cassazione e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso. Questo presupposto deve essere valutato con estremo rigore, dovendosi tenere conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, e quindi non solo dell'interesse del contribuente ad evitare un pregiudizio, ma anche dell'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio dello Stato. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE – NOTIFICAZIONE – COMUNICAZIONE)

568. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1541 dell'8 luglio 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Marcellini**

Motivazione sentenza – Omesso esame di tutti i profili di censura e di tutti gli elementi probatori – Difetto di motivazione – Non sussiste.
È scevra di vizi, risultando adeguatamente motivata, quella pronuncia ove il giudice di merito abbia, ancorché omesso la disamina e mancato di argomentare in ordine a tutti i profili di censura e ad ogni risultanza probatoria, scelto tra i diversi elementi acquisiti quelli ritenuti più utili e attendibili ai fini della decisione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

569. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2289 del 13 ottobre 2020. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Contenuto – Rigetto.
Non è configurabile il vizio di omessa pronuncia quando una domanda, pur non espressamente esaminata, debba ritenersi, anche con pronuncia implicita, rigettata perché indissolubilmente avvinta ad altra domanda, che ne costituisce il presupposto e il necessario antecedente logico - giuridico, decisa e rigettata dal giudice. (L.Mar.)

Riferimenti normativi:

570. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3219 del 29 dicembre 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita**

Motivazione per relationem – Ammissibilità.
L'art. 118 disp. att. c.p.c. prevede che il giudice possa motivare "anche con riferimento a precedenti conformi" e non "con esclusivo" riferimento a precedenti conformi. Ne consegue che non può essere riconosciuta legittimità e validità alla sentenza motivata solo con il richiamo ad altra precedente conforme: diversamente opinando, infatti, si darebbe una esegesi dell'art. 118 citato in contrasto con la volontà del legislatore, che, infatti, non ha approvato in sede di conversione l'estensione di detta norma (che, appunto, formulava una possibilità di richiamo ad altro precedente più generica) che la originaria formulazione dell'art. 73 d.l. n. 69/2013 aveva previsto. La motivazione di una sentenza può, pertanto, continuare ad essere redatta per relationem, purché autosufficiente, riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione nel contesto della diversa, anche se connessa causa, in modo da consentire la verifica della compatibilità logico-giuridica, pena la nullità per c.d. motivazione apparente. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 36; art. 118 disp. att. c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenze nn. 21977/2018 e 3057/2019

SPESE DI LITE

571. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 135 del 18 dicembre 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Cecchetti**

Intimazione di pagamento – Cessata materia del contendere – Compensazione delle spese processuali per esistenza dei crediti e pagamenti parziali degli stessi.
In caso di cessata materia del contendere, le spese di lite possono essere compensate tra le parti laddove il comportamento tenuto dal destinatario dell'atto impugnato non renda

manifesta l'illegittimità dell'atto stesso. I pagamenti parziali potranno pertanto indurre l'organo giudicante a ritenere l'atto impugnato non manifestamente illegittimo e i crediti ad esso presupposti non inesistenti, giustificando così la mancata condanna del resistente alle spese del giudizio. (M.L.M.)

Riferimenti normativi:

572. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2157 del 1° ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Ripartizione – Soccombenza.
Ai fini della distribuzione dell'onere delle spese del processo tra le parti, l'essenziale criterio rivelatore della soccombenza è l'avere dato causa al giudizio. La soccombenza non è esclusa dalla circostanza che, una volta convenuta in giudizio, la parte sia rimasta contumace o abbia riconosciuto come fondata la pretesa che aveva prima lasciato insoddisfatta così da renderne necessario l'accertamento giudiziale (nel caso di specie, il contribuente e l'Agenzia delle Entrate si erano accordate sull'importo dovuto, ma il primo insisteva per la condanna dell'Ufficio alle spese di lite). (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

573. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2597 del 12 novembre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Annullamento autotutela – Cessata materia del contendere – Compensazione spese giudizio – Non sussiste.
Nel processo tributario, a seguito della pronuncia della Corte Costituzionale n. 274/2005 dichiarativa dell'illegittimità costituzionale dell'art. 46, co. 3, d.lgs. n. 546/92, alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto in sede di autotutela non si correla necessariamente la ripartizione delle spese di giudizio secondo il criterio della compensazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46, co. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 274 del 12 luglio 2005

574. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3224 del 29 dicembre 2020. Presidente: Izzi, Estensore: Ansaldi**

Compensazione – Gravi ed eccezionali ragioni.
Le gravi ed eccezionali ragioni da indicarsi espressamente nella parte motiva del giudicato, che legittimano la compensazione totale o parziale, devono riguardare specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa che non possono essere espresse con una formula generica, inidonea a consentire il necessario controllo. La Cassazione ha chiarito che sono ritenute gravi ed eccezionali ragioni che giustificano la compensazione delle spese (oltre al caso della reciproca soccombenza) l'ipotesi che la questione trattata rappresenti un'assoluta novità o qualora vi sia un mutamento nell' orientamento giurisprudenziale. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 30877/2018; Cass., ordinanza 20261/2017

ESTINZIONE DEL PROCESSO

575. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1813 del 27 agosto 2020. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

Riassunzione a seguito di cassazione con rinvio – Assenza – Estinzione del giudizio – Conseguenze.

La mancata riassunzione della causa, dopo una sentenza di cassazione con rinvio, determina l'estinzione dell'intero processo. All'estinzione del processo consegue la definitività dell'atto impositivo impugnato anche nel merito, e, dunque, la reviviscenza, definitiva ex tunc, della pretesa erariale, anche se il titolo originario era stato fatto oggetto di sgravio, in provvisoria ottemperanza della sentenza di primo grado. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 63

576. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1863 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Cessazione della materia del contendere – Accertamento con adesione – Interesse di una delle parti alla prosecuzione del giudizio – Non sussiste.

La declaratoria di cessazione della materia del contendere presuppone che nel corso del processo sia sopravvenuto un evento incidente sulla situazione sostanziale preesistente, idoneo a soddisfare l'interesse finale dell'attore, ma anche che le parti in causa concordino sia sull'esistenza e pregnanza dell'evento, che sul sopravvenuto reciproco disinteresse alla pronuncia del giudice. Di conseguenza, se la società, che ha definito le imposte dovute in fase di accertamento con adesione, si oppone all'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, il giudizio prosegue. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46

577. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2180 del 1° ottobre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Cessazione della materia del contendere – Definizione agevolata lite pendente.

Va dichiarata cessata la materia del contendere, con compensazione di spese, nel caso in cui la controversia sia stata definita ai sensi della normativa relativa alla definizione agevolata delle liti pendenti. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46; d.l. 119/2018, art. 6

578. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2181 del 1° ottobre 2020. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Cessazione della materia del contendere – Atto di rinuncia all'appello – Sottoscrizione delle parti.

Va dichiarata cessata la materia del contendere allorché il contribuente abbia prodotto atto di rinuncia all'appello, con richiesta di compensazione delle spese, sottoscritto per accettazione dalla controparte. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 44

GIUDIZIO DI RINVIO

579. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2759 del 25 novembre 2020. Presidente: Cusumano, Estensore: Conconi**

Onere di notificazione del ricorso – Inammissibilità.
Il ricorso in riassunzione prima di essere depositato presso la Commissione tributaria regionale competente deve essere notificato alla controparte; in difetto di tale notificazione il ricorso in riassunzione è inammissibile senza possibilità di sanatoria. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 10903 del 2019

580. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3167 del 23 dicembre 2020. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Natura – Poteri del giudice.
La peculiare natura del giudizio di rinvio comporta che con la riassunzione della causa, a seguito di annullamento della sentenza di appello con rimessione al giudice del merito, si instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di proporre nuove domande, eccezioni nonché conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Cassazione. Il giudice di rinvio ha gli stessi poteri del giudice di merito che ha pronunciato la sentenza annullata, sicché nel giudizio di rinvio non possono essere proposti dalle parti, né presi in esame dal giudice, motivi di impugnazione diversi da quelli che erano stati formulati nel giudizio di appello conclusosi con la sentenza cassata e che continuano a delimitare, da un lato, l'effetto devolutivo dello stesso gravame e, dall'altro, la formazione del giudicato interno. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 63; art. 394 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 13719/2006

ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO

581. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 30 del 17 settembre 2020. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

Tributi locali – Avviso di accertamento – Riscossione frazionata in pendenza di giudizio – Non sussiste – Obbligo di versare per l'intero l'imposta accertata – Sussiste.
In materia di tributi locali non trova applicazione la riscossione frazionata in pendenza di giudizio. Ne consegue che, in caso di impugnazione di avviso d'accertamento relativo a tributi locali, la maggiore imposta accertata deve essere versata per l'intero importo entro l'ordinario termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto contenente la pretesa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 68

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 5318 del 22 febbraio 2019

582. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2020 del 24 settembre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Giudicato esterno – Autonomia dei periodi d'imposta – Non sussiste.
Nel processo tributario, qualora due giudizi fra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di

questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto, anche laddove il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle costituenti lo scopo ed il petitum del primo. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 13152/2019

583. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2648 del 19 novembre 2020. Presidente: Paganini, Estensore: Maffey**

Giudicato penale – Rilevazione.

In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari. Infatti, nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Il giudice tributario, quindi, non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere a suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio penale. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; art. 116 c.p.c.; d.lgs. 546/92, art. 7, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V., sentenza n. 7343 del 17 marzo 2020

ALTRO

584. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 275 del 20 luglio 2020. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Efficacia accertamento penale passato in giudicato – Assoluzione per insussistenza del fatto – Limiti.

Nel processo tributario, la sentenza penale di assoluzione, pronunciata con formula piena "perché il fatto non sussiste", ancorché passata in giudicato, non spiega efficacia automatica, nonostante i fatti ivi accertati siano gli stessi sui quali si fonda l'avviso di accertamento notificato al contribuente e da questi impugnato. Tuttavia, allorquando l'accertamento ivi cristallizzato escluda in nuce ogni possibilità di lettura contraria dei fatti controversi in sede tributaria, non se ne può escludere il rilievo diretto e vincolante. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 654 c.p.p.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5720 del 12 marzo 2007

585. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1734 del 3 agosto 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Rapporti con il processo penale – Assoluzione – Rilevanza nel giudizio tributario – Non sussiste.

L'assoluzione, ad opera del giudice penale, dal reato fiscale di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, nelle more del processo tributario, è irrilevante anche laddove la vicenda processuale avanti il giudice penale si fondi

sugli stessi elementi di fatto sui quali si basa il processo tributario, trattandosi di giudizi basati su sistemi di acquisizione della prova radicalmente diversi. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 74/2000, artt. 2 e 20; art. 654 c.p.p.

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

EFFETTI DELL'ADESIONE pag. 187
INTERAZIONE CON ALTRE DEFINIZIONI pag. 187
DINIEGO DI DEFINIZIONE pag. 188

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

EFFETTI DELL'ADESIONE

586. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3177 del 28 dicembre 2020. Presidente: Guicciardi, Estensore: Speranza**

Definizione agevolata della controversia – Estinzione del giudizio pendente.
L'adesione del contribuente alla procedura di definizione agevolata, ed il pagamento del dovuto da parte dello stesso, permette di riscontrare l'effettiva definizione della lite, consentendo pertanto, al giudice di dichiarare d'ufficio la cessazione della materia del contendere, con conseguente estinzione del processo come affermato da Corte di Cassazione. Il ricorso alla procedura di definizione agevolata non può che comportare l'estinzione del giudizio pendente per effetto del pagamento di quanto a tale titolo dovuto, avendo questa regola portata generale, tanto da essere espressamente prevista dall'art. 46, primo comma del d.lgs. n. 546/92 secondo cui: "il giudizio si estingue, in tutto o in parte nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge ed in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere". (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 11 del d.l. n. 50 del 2017 conv. con modif. dalla l. n. 96 del 2017, art. 46 d.lgs. n.546/92

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 31021 del 2018; Corte di Cassazione n. 32759 del 2019

INTERAZIONE CON ALTRE DEFINIZIONI

587. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 388 del 2 dicembre 2020. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Adesione al saldo e stralcio – Nuovo condono fiscale – Rapporto – Esclusione.
L'esclusione della facoltà di aderire al nuovo istituto di condono fiscale per i debiti già oggetto di precedente dichiarazione non viola il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., poiché risponde all'esigenza di evitare nuove domande rispetto a posizioni tributarie già definite mediante adesione ad istituti aventi contenuto – almeno parziale – di condono. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 16 bis, comma 1 e 2, d.l. 34/2019; art. 3 d.l. 23 ottobre 2018, n. 119

588. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 388 del 4 novembre 2020. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Adesione al saldo e stralcio – Nuovo condono fiscale – Rapporto – Esclusione.
L'art. 16 bis, comma 1 e 2, del d.l. 34/2019 convertito nella legge 58/2019, ai sensi del quale la dichiarazione di adesione al cd. "saldo e stralcio" può essere presentata "salvo che per i debiti già compresi in dichiarazioni di adesione alla definizione di cui all'art. 3 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, presentate entro il 30 aprile 2019", è chiara nell'escludere la facoltà di adesione al nuovo istituto di condono fiscale per i debiti già oggetto di precedente dichiarazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 16 bis, comma 1 e 2, d.l. 34/2019; art. 3 d.l. 23 ottobre 2018, n. 119

589. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 388 del 4 novembre 2020. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Adesione al saldo e stralcio – Nuovo condono fiscale – Rapporto – Esclusione.
Nei casi in cui sia già stato emesso il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione di determinazione dell'ammontare delle somme dovute ai sensi dell'art. 16 bis, comma 1 e 2, del d.l. n. 34/2019, deve ritenersi perfezionata la definizione del rapporto tributario. Sicché, è preclusa la possibilità di aderire a diverso istituto di sanatoria, in coerenza con il principio secondo cui in tema di condono fiscale, la decisione di ammissione alla definizione agevolata costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario che rileva come fatto estintivo della pretesa fiscale sul piano sostanziale e processuale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 16 bis, comma 1 e 2, d.l. n.34/2019; art. 3 d.l. n.23 ottobre 2018, n. 119

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 31049/2018

DINIEGO DI DEFINIZIONE

590. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2815 del 13 novembre 2020. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Atto di irrogazione sanzione per tardiva registrazione contratto di locazione – Definizione agevolata a costo zero.
L'atto di irrogazione delle sanzioni per tardiva registrazione del contratto di locazione è qualificabile come sanzione collegata al tributo e pertanto definibile a costo zero a condizione che l'imposta relativa sia stata versata. A giudizio della Commissione le sanzioni collegate al tributo ricomprendono anche quelle che incidono sul versamento del tributo, ad esempio per ritardo, come nella fattispecie in esame. Pertanto, non essendoci importi da versare, la definizione agevolata si è perfezionata con la sola presentazione della domanda. (C.P.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 119/2018, art. 6 c. 3

591. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2960 del 14 dicembre 2020. Presidente: Chiaro, Estensore: Vanore**

Processo tributario – Sentenza di primo grado favorevole al contribuente – Definizione agevolata successiva – Legittimità – Sussiste.
Non può essere preclusa al contribuente l'adesione alla definizione agevolata ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 119/2018, ricorrendovi i presupposti di legge, ed in particolare l'esistenza del carico affidato all'agente della riscossione, oggetto della domanda di adesione, che permane anche successivamente ad una sentenza favorevole al contribuente alla quale l'Amministrazione dia provvisoria esecuzione con il provvedimento di sgravio, che non determina l'annullamento della pretesa tributaria. Tale facoltà deve dunque essere riconosciuta per tutta la durata del giudizio ed indipendentemente da eventuali decisioni provvisorie favorevoli al contribuente, che potrebbe avere comunque interesse ad accedere alla definizione agevolata, a seguito dell'ultima decisione della Ctr, favorevole all'Amministrazione. (O.E.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 119/2018, art. 3

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO pag. 189
ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO pag. 189

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO

592. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 23, sentenza n. 1785 del 10 agosto 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Procedimento di opposizione allo stato passivo – Contributo unificato fisso.
Il procedimento di opposizione allo stato passivo, presentando dei connotati che lo riconducono al modello del rito camerale, esige la corresponsione di un contributo unificato fisso, pari a quello previsto dall'art. 13 del d.P.R. n. 115/2002. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/2002, art. 13; ex art. 99 del r.d. n. 267/1942

593. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3198 del 28 dicembre 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Faranda**

Determinazione del valore della lite – Natura del processo.
Il Collegio, letti gli atti ed esaminati i documenti di causa, rileva che nell'ambito del processo tributario, la determinazione del valore della lite, rilevante anche ai fini del calcolo del contributo unificato dovuto, è individuata dal combinato disposto degli artt. 12 d.lgs. n. 546/92 e 14 d.P.R. n. 115/2002, che espressamente lo identificano con il valore del tributo richiesto con l'atto che si impugna. A ciò si aggiunga la natura del processo tributario, che è un processo impugnatorio di un singolo atto e, quand'anche con un unico ricorso venissero impugnati più atti, come nel caso di specie, ci si troverebbe comunque di fronte ad una sommatoria di vari ricorsi, unificati per economia di giudizio, ma pur sempre indipendenti l'uno dall'altro e tali da non dare vita ad un'unica controversia. Il Collegio non condivide quindi la tesi esposta dal Giudice di Prime Cure in ordine alla operatività, nella fattispecie in esame, dell'art. 104 c.p.c., anche in considerazione del fatto che vi è una disciplina specifica della fattispecie dei ricorsi cumulativi, che preclude la possibilità del rinvio alla disciplina processualcivilistica. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 12 d.lgs. n. 546/92, art. 14 d.P.R. n.115/2002

ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO

594. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2160 del 1° ottobre 2020. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Esenzione – Interpretazione estensiva – Esclusione – Principio di tassatività.
L'elencazione delle esenzioni previste dall'art. 10 del d.P.R. n. 115/2002 è tassativo e non comprende i giudizi intrapresi dalle Onlus, che sono tenute al pagamento del contributo unificato. Ciò in applicazione del principio della tassatività delle norme agevolative che, derogando al sistema tributario, sono di stretta interpretazione e non possono essere applicate in via estensiva o analogica. Ne discende che, in mancanza di una espressa previsione, gli atti giudiziari, diversamente da quelli amministrativi, non si possono ritenere esenti dal contributo unificato. (S.Ma.)

Riferimenti *normativi: d.P.R. n. 115/2002, art. 10; d.P.R. n. 642/1972*

595. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2845 del 3 dicembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Ansaldi**

Onlus – Esenzione dal contributo unificato.
In materia di agevolazioni tributarie, le Onlus non sono esenti dal pagamento del contributo unificato in considerazione della qualità del soggetto. L'esenzione dal contributo è giustificabile

solo in base ad un criterio di meritevolezza, in funzione della solidarietà sociale, dell'oggetto del giudizio. Per l'esenzione necessitano contestualmente due requisiti: I) la qualità di associazione di volontariato costituita esclusivamente per fini di solidarietà; II) la connessione dell'atto, dal quale si prevede l'esenzione, rispetto allo svolgimento delle attività dell'associazione medesima. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115 del 2002, art.10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 16506/2020

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI pag. 191

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

596. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 265 del 9 luglio 2020. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio**

Notificazione – Procedimento – Ricorso al servizio postale – Legittimo.
Gli Uffici finanziari possono notificare "direttamente" gli atti amministrativi, compresi quelli esecutivi, ai contribuenti che risultano esserne i destinatari. Il ricorso al servizio postale è, in vero, uno dei modi con i quali la notificazione, ad opera delle Amministrazioni finanziarie, può essere effettuata, potendo queste prescindere dall'opera degli ufficiali giudiziari o dei messi comunali. In simili ipotesi, per il perfezionamento del procedimento notificatorio e del susseguente integrarsi della conoscenza "legale", è sufficiente che la spedizione avvenga presso il domicilio del destinatario dell'atto e siano rispettate quelle regole di cui alla norma speciale volte ad assicurare la conoscenza "effettiva" del destinatario. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 890/82, art.14

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6114 del 16 marzo 2011

597. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 307 del 21 settembre 2020. Presidente: Pianta, Estensore: Seddio**

Estratto di ruolo – Autonoma impugnabilità – Contestazione vizio di notifica della cartella di pagamento – Sussiste.
L'estratto di ruolo è atto impugnabile qualora si contesti la mancata notifica delle cartelle ivi esposte. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19

598. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 125 del 18 dicembre 2020. Presidente: Buonanno, Estensore: Montanari**

Docfa – Attribuzione di nuovo classamento e di nuova rendita catastale da parte dell'Ufficio – Rilevanza delle caratteristiche delle unità immobiliari.
Nel caso di attribuzione di nuova rendita e nuovo classamento da parte dell'Ufficio a seguito di presentazione di Docfa da parte del contribuente, occorre avere riguardo alle caratteristiche delle unità immobiliari oggetto di accertamento, essendo necessario che la nuova classe ovvero la nuova rendita attribuita dall'Ufficio siano compatibili con la reale capienza delle unità immobiliari ovvero con le peculiari caratteristiche delle unità immobiliari. (G.O.)

Riferimenti normativi:

599. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 38 del 25 settembre 2020. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

Catasto – Docfa – Motivazione avviso – Case di cura – Categoria B/2 o D.
In materia di classamento di immobili a destinazione ordinaria, la giurisprudenza ha affermato che in sede di classamento mediante procedura Docfa, l'atto con cui l'amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata, ancorché sommaria, motivazione che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria. Ne consegue che l'ufficio non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata con il Docfa viene disattesa. Le case di riposo possono essere classificate nella categoria B/2 o D/4. Dalla definizione delle due categorie si evince che la tipologia di immobili è la medesima

(case di cura) senza che differiscano nelle caratteristiche dei fabbricati, mentre l'elemento distintivo è da individuarsi nella presenza o meno della finalità di lucro dell'attività svolta all'interno del fabbricato. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 12497 del 16 giugno 2016; Cassazione, sez. V, sentenza n. 17322 del 30 luglio 2014

600. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 60 del 9 novembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Galli**

Catasto – Docfa – Motivazione avviso.
A seguito di procedura Docfa, laddove l'attribuzione della classe in sede di rettifica non derivi da discrepanza tra rendita proposta e attribuita o da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, l'ufficio è tenuto ad una motivazione più approfondita e a specificare la differenza riscontrata per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (nel caso di specie l'immobile passava dalla categoria C/2 alla categoria D/7). (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 15786 del 23 giugno 2017

601. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 61 del 16 novembre 2020. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Energia elettrica – Incentivi Tremonti Ambientale – Agevolazioni tariffe conti energia – Cumulabilità.
Sono cumulabili l'agevolazione c.d. Tremonti Ambientale, di cui all'art. 6 della l. n. 388/2000 e le agevolazioni per i c.d. "conti energia" di cui ai d.m. 28 luglio 2005 e seguenti (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 388/2000, art. 6

602. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 57 del 18 settembre 2020. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Agevolazioni per il settore del credito – Finanziamento a medio e lungo termine – Durata contrattuale – Condizioni.
In tema di agevolazioni tributarie per il settore creditizio e ai fini dell'applicabilità, ai sensi degli artt. 15 e 17 del d.P.R. 601/73, dell'imposta sostitutiva delle ordinarie imposte ipotecarie alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, la durata del vincolo contrattuale, fissata "in più di diciotto mesi" dall'ultimo comma dell'art. 15, ricorre soltanto se l'assunzione del vincolo dell'operazione di finanziamento – desunta dal complesso di tutte le clausole contrattuali – superi di almeno un giorno detto periodo. La condizione non sussiste quando, in base al contratto, il debitore ha la facoltà di estinguere anticipatamente il debito derivante dal finanziamento. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 601/763, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 12928 del 24 maggio 2013

603. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 90 del 23 ottobre 2020. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

Agevolazioni per il settore del credito – Finanziamento a medio e lungo termine – Durata contrattuale – Condizioni.
In tema di agevolazioni tributarie per il settore creditizio e ai fini dell'applicabilità, ai sensi degli artt. 15 e 17 del d.P.R. 601/73, dell'imposta sostitutiva delle ordinarie imposte ipotecarie alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, il presupposto di durata del vincolo contrattuale, fissata "in più di diciotto mesi" dall'ultimo comma dell'art. 15, ricorre soltanto se la durata dell'operazione di finanziamento, che va desunta dal contenuto del negozio nel complesso di tutte le clausole contrattuali, supera di almeno un giorno i diciotto mesi. Pertanto, il beneficio non è applicabile a quelle convenzioni che, pur prevedendo una durata del finanziamento superiore a diciotto mesi, contengano una clausola che consenta al soggetto finanziato di risolvere anticipatamente il rapporto attraverso l'estinzione del debito prima che decorra la durata minima stabilita dalla norma, atteso che tale pattuizione, al pari della clausola di recesso unilaterale e senza preavviso da parte dell'azienda o istituto di credito, viene a privare l'operazione della necessaria caratteristica temporale richiesta dalla disposizione agevolatrice. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 601/763, art. 15

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 11165 del 26 maggio 2005

604. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 135 del 18 dicembre 2020. Presidente: Platania, Estensore: Signorini**

Agevolazioni per il settore del credito – Finanziamento a medio e lungo termine – Soggetti privati – Non applicabile.
La ratio dell'art. 15 del d.P.R. 601/73 va ravvisata nell'intenzione del legislatore di agevolare l'alienazione da parte delle banche dei crediti in sofferenza al fine di consentire la riduzione di questi crediti in bilancio. Non rientrano, pertanto, nell'ambito applicativo della norma i negozi che vengono stipulati tra soggetti privati che non esercitano attività creditizia (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 601/763, art. 15

605. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2160 del 27 ottobre 2020. Presidente: Beretta, Estensore: Beretta**

Modifica catastale tramite Docfa – Avviso di accertamento catastale – Rettifica rendita catastale – Obbligo dell'instaurazione del contraddittorio preventivo – Non sussiste.
Nell'ambito dell'accertamento catastale a seguito di documenti catasto fabbricati (cd. Docfa) non è previsto l'obbligo per l'ente accertatore di inviare alcun invito a presentare osservazioni, giacché ciò che il contribuente ritiene di dover segnalare, deve essere incluso nel Docfa già presentato. (M.C.P.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7

606. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2847 del 30 novembre 2020. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Redditi prodotti all'estero – Presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia – Credito per imposte estere maturato successivamente alla presentazione della dichiarazione – Imputazione alla dichiarazione successiva.
Ai sensi dell'art. 165, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 qualora il pagamento delle imposte estere (con costituzione del relativo credito) si verifichi successivamente all'avvenuta presentazione della relativa dichiarazione in Italia, l'interessato deve procedere ad una nuova

liquidazione dell'imposta dovuta ed il credito che ne risulta deve essere inserito nella prima dichiarazione utile, senza che il contribuente possa arbitrariamente decidere in quale annualità. (O.E.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917 del 1986, art. 165, comma 7

607. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 205 del 14 luglio 2020. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Imposta ipotecaria e catastale – Tassazione della trascrizione dell'accettazione tacita di eredità.

In caso di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità si applicano le agevolazioni fiscali previste dall'art. 10, comma 3, d.lgs. 23/2011. Ai sensi di detta norma, gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2, cioè gli atti traslativi e costitutivi di diritti reali, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari, sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 10, comma 3

608. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 478 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Bocchiola**

Avviso di accertamento – Sospensione feriale – Inapplicabilità ai termini di difesa.

L'istituto della sospensione feriale dei termini è un termine processuale non suscettibile di applicazione analogica nel caso di termini amministrativi e puramente ordinatori come quello previsto dallo Statuto del contribuente che ha una ratio totalmente diversa. È corretto dunque l'operato dell'Ufficio che ha notificato l'avviso di accertamento decorsi 60 giorni dalla notifica del pvc senza aver considerato il periodo di sospensione feriale dei termini processuali. (M.L.M.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 1, della l. 7 ottobre 1969, n. 742, come modificato dall'articolo 16 del Decreto giustizia (d.l. 12 settembre 2014 n. 132); art. 12, comma 7, l. 212/2000

609. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 485 del 3 dicembre 2020. Presidente: Rabai, Estensore: Rabai**

Diniego rimborso Irap – Autonoma organizzazione – Sussiste.

Con riguardo al presupposto dell'Irap, il requisito dell'autonoma organizzazione, previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446, ricorre quando il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse e impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione. Il capitale sociale investito nell'attività può essere indice di una realtà lavorativa con un importante complesso organizzativo, ben strutturato ed assolutamente autonomo nella propria organizzazione e come tale far presumere l'esercizio di un'attività di impresa, soggetta a Irap, anziché di attività di lavoro autonomo (M.L.M.)

Riferimenti normativi:

610. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 540 del 10 dicembre 2020. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Imposta ipotecaria – Trascrizione tacita di eredità – Atto consequenziale all'atto traslativo di un diritto reale – Presupposto applicazione agevolazione imposta in misura fissa.

La trascrizione dell'accettazione tacita di eredità (e non l'accettazione tacita in sé), è necessariamente una diretta conseguenza dell'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi, perché solo in conseguenza e sulla base della trascrizione dell' accettazione tacita di eredità si può perfezionare la trascrizione dell'acquisto del bene immobile che necessariamente presuppone la continuità delle trascrizioni nei registri immobiliari che è assicurata solo dalla necessaria trascrizione della accettazione tacita di eredità. Essendo la trascrizione della accettazione tacita dell'eredità necessaria per produrre gli effetti finali della fattispecie — acquisto dell'immobile da parte del terzo – essa costituisce un atto consequenziale all'atto traslativo di un diritto reale e quindi comporta l'applicazione alla medesima dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 10, co. 3, d.lgs. n. 23/2011. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 10 co. 3

611. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1530 dell'8 luglio 2020. Presidente: Palestra, Estensore: Cala'**

Notificazione – Cartella di pagamento – Agente della riscossione – Ricorso al servizio postale – Lettera raccomandata con avviso di ricevimento – Legittima.

In tema di notificazione a mezzo del servizio postale della cartella esattoriale emessa per la riscossione di imposte, il relativo procedimento può essere eseguito anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. In questo caso, la notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dai consegnatari, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione al disposto di cui all'art. 26, d.P.R. 602/73, il quale prescrive l'onere dell'esattore di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica ovvero l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 19071 del 28 settembre 2016

612. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1537 dell'8 luglio 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Crisafulli**

Ravvedimento operoso – Diritto al rimborso – Sussiste.

Spetta al contribuente il rimborso di quanto erroneamente versato a seguito di ravvedimento operoso, a titolo di sanzione. Dal momento che il pagamento delle sanzioni in sede di ravvedimento operoso non risultava dovuto e, pertanto, si è trattato di un errore di fatto, riconoscibile e riconosciuto dall'Ufficio, negare il rimborso creerebbe uno squilibrio tra "dare ed avere" e tra "giustizia ed ingiustizia". Verrebbe a generarsi una forma di indebito arricchimento, ma soprattutto verrebbe meno il rapporto di collaborazione tra contribuente e Fisco. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 2575/90; Cass. n. 1757/2002; Cass. n. 6911/2003; Cass. n. 5770/2004; Cass. n. 14212/2004; Cass. n. 23349/2004

613. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1570 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Agevolazione prima casa – Rinuncia all'usufrutto – Condizioni.
Nonostante la rinuncia abdicativa (nel caso di specie trattavasi di usufrutto) è un negozio unilaterale non ricettizio a cui partecipa unicamente il rinunziante/usufruttuario e che esplica i suoi effetti indipendentemente dalla accettazione del soggetto beneficiato/nudo proprietario, l'agevolazione prima casa può essere a questi secondi riconosciuta subordinatamente al rispetto di tutti i requisiti previsti dalla legge, compresa la loro personale dichiarazione di voler accedere al regime in questione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

614. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1571 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Robin Tax – Illegittimità costituzionale – Irretroattività degli effetti della relativa pronuncia.
In tema di Robin Tax, gli effetti della decisione della Corte Costituzionale (n. 10/2015) che ha dichiarato l'incostituzionalità della norma istitutiva, in deroga al disposto dell'art. 136 Cost., sono stati fatti decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione. In particolare, il giudice delle leggi, sulla scorta di un bilanciamento di principi (da un lato la retroattività, dall'altro l'obbligo di pareggio di bilancio) ha deciso di sacrificare il primo, conseguenza altrimenti tipicamente connessa ad una pronuncia dichiarativa di incostituzionalità. Pertanto, questa forma di illegittimità differita impedisce di ritenere ancora "aperte" le fattispecie pendenti alla data di deposito della sentenza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 112/2008, art. 81 commi da 16 a 18

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 10 dell'11 febbraio 2015

615. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1572 del 13 luglio 2020. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Bonus ristrutturazione – Mancata effettuazione bonifico c.d. "parlante" – Disconoscimento detraibilità quota parte del costo degli interventi – Illegittimo.
In tema di bonus ristrutturazione, la fruizione del beneficio fiscale è subordinata all'effettuazione del pagamento dei relativi corrispettivi mediante bonifico c.d. "parlante". Ciò posto, l'errore nella sua compilazione non comporta la decadenza dal beneficio, ogniqualvolta l'impresa esecutrice dei lavori attesti, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, che le somme accreditate in suo favore verranno incluse nella contabilità ai fini della loro concorrenza alla determinazione del reddito d'impresa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

616. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1824 del 28 agosto 2020. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Agevolazione fiscale sul gasolio – Veicoli immatricolati Euro 2 – Non sussiste.
In materia di applicazione di un'agevolazione di imposta, non può esserne esteso l'ambito operativo, stante non solo il divieto di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, posto con riferimento alla legge speciale dall'art. art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile. Pertanto, i veicoli immatricolati come Euro 2, ed in seguito sottoposti a modifica con la dotazione del filtro antiparticolato, non sono assoggettabili all'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, comma 645, l. 208/2015, non comportando detta modifica una variazione della categoria di classificazione del mezzo. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1, comma 645

617. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1871 del 3 settembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Crisafulli**

Agevolazioni fiscali – Affitto del fondo rustico – Decadenza – Sussiste.
In materia di piccola proprietà contadina, l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata e strumentale ad una coltivazione intercalare, comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, in quanto sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, che, esercitino, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7; art. 2135 c.c.

618. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2580 dell'11 novembre 2020. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho**

Detrazione d'imposta per interventi di risparmio energetico – Beneficiari.
La detrazione d'imposta per interventi di risparmio energetico spetta a qualunque soggetto giuridico, anche ai titolari di redditi d'impresa, essendo necessario e sufficiente che chi esegue l'intervento e sostiene la spesa sia il titolare di un diritto reale, ovvero di un diritto di godimento sull'immobile oggetto della riqualificazione, a prescindere sia dalla categoria catastale che dall'imputazione soggettiva del beneficiario della detrazione. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: legge finanziaria n. 296/2006, d.m. 19 febbraio 2007

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 29163 del 12 novembre 2019

619. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2611 del 13 novembre 2020. Presidente: Proietto, Estensore: Ghinetti**

Donazione – Liberalità – Limiti all'attribuzione di un carattere di onerosità al negozio.
In tema di attribuzioni a titolo gratuito, lo spirito di liberalità è perfettamente compatibile con l'imposizione di un peso al beneficiato, purché tale peso, non assumendo il carattere di corrispettivo, costituisca una modalità del beneficio senza snaturare l'essenza di atto liberalità della donazione. Peraltro costituisce indagine di fatto, attinente all'interpretazione del negozio di donazione che, come tale, è riservata al giudice di merito ed è incensurabile in sede di legittimità se congruamente e correttamente motivata, stabilire se l'onere imposto al donatario sia tale da porre in essere un "modus" oppure valga a imprimere al negozio carattere di onerosità. La giurisprudenza di legittimità citata consente anche di convenire con la ricorrente che il controllo formale sulla natura dell'atto, operato dall'ufficio, non possa estendersi a questioni di carattere interpretativo della volontà delle parti e della causa del contratto, non basati su alcun riscontro o prova logica. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 10, comma 1, lett. d); d.P.R. 600/73, art. 36 ter

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 13876 del 28 giugno 2005

620. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3071 del 21 dicembre 2020. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Sanzioni amministrative – Tardivo od omesso versamento di imposte – Continuazione – Inapplicabilità.
Le violazioni consistenti nel tardivo od omesso versamento di imposte non sono soggette all'applicazione dell'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, co. 2, d.lgs. 472/1997, perché concernente le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione dell'imposta, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione

che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13, d.lgs. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale e autonomo per ciascun mancato pagamento. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 12, comma 2; d.lgs. 471/1997, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., 20 gennaio 2017, n. 1540

621. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3187 del 28 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Crespi**

Catasto – Classamento variazione – Rettifica categoria – Procedura Docfa – Avviso – Motivazione – Requisiti.
Quanto alla motivazione dell'avviso di accertamento, si osserva che la Docfa è stata concepita dal legislatore come una procedura partecipata, nella quale il contribuente, attraverso il suo professionista, può partecipare alla determinazione della rendita proposta, in un contraddittorio nel quale possono essere valutate dalle parti le ragioni della proposta di rendita da parte del contribuente e quelle dell'Ufficio che ritiene di doverla modificare. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93; d.m. 701/94

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12497/2016

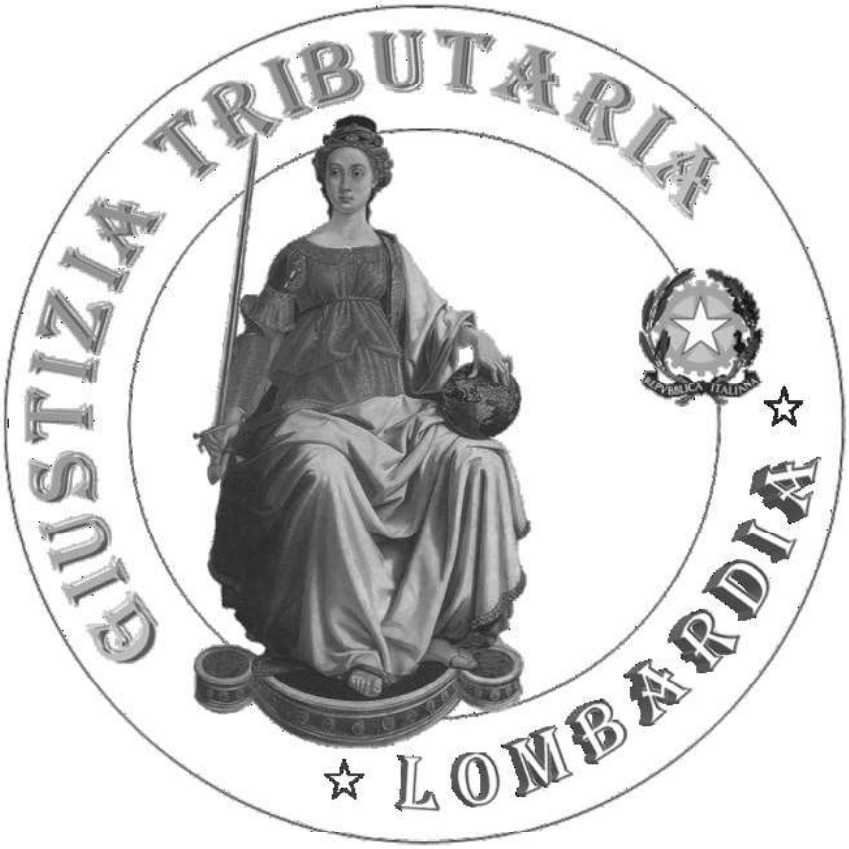
622. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3193 del 28 dicembre 2020. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Bonomi**

Catasto – Declassamento – Procedura Docfa – Avviso – Motivazione – Requisiti.
L'atto di classamento conseguente a procedura Docfa, quando è fondato sui medesimi fatti indicati dal contribuente nella proposta di attribuzione della rendita, deve ritenersi sufficientemente motivato con la sola precisazione di unità immobiliare, canone censuario, foglio, particella, subalterno, zona censuaria, categoria, classe, consistenza, rendita. Questo perché i fatti su cui si fonda l'atto di classamento debbono ritenersi inter partes pacifici, essendo appunto quelli stessi indicati dal contribuente in procedura cosiddetta "Docfa", cosicché nemmeno è onere dell'Ufficio la loro prova. Inoltre, la procedura Docfa non prevede l'obbligo di preventivo contraddittorio, in quanto l'atto promana direttamente dal contribuente e se l'accertamento si fonda sui dati stessi forniti dal contribuente non necessita di alcuna specifica motivazione. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 2, d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. con mod. in l. 24 marzo 1994, n. 75; d.m. 19 aprile 1994, n. 701

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3354/2015

PARTE SECONDA
1° SEMESTRE 2021



PARTE SECONDA
1° SEMESTRE 2021
LE MASSIME

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO) pag. 199

RITENUTE ALLA FONTE pag. 200

Lavoro dipendente e redditi assimilati pag. 200

ESENZIONI DA IMPOSTA pag. 201

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE pag. 202

LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis) pag. 203

CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter) pag. 204

CONTENUTO DELL’ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE pag. 206

RETTIFICA DICHIARAZIONE pag. 208

Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA pag. 208

Analitico pag. 210

Analitico-induttivo pag. 210

Induttivo puro pag. 212

ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43) pag. 213

ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE pag. 213

INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE pag. 214

NOTIFICAZIONI pag. 215

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 218

DISCIPLINA SANZIONATORIA pag. 221

ALTRO pag. 222

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)

1. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 174 del 12 marzo 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

Dichiarazione – Contenuto – Indicazione credito di imposta.
L'obbligo di indicare i crediti di imposta si rinviene nel d.P.R. 600/1973, artt. 2, 4 e 6, in materia di contenuto della dichiarazione rispettivamente delle persone fisiche, delle persone giuridiche e delle società di persone. Secondo tali disposizioni, nella dichiarazione dei redditi devono essere indicati i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, per la determinazione dei redditi e delle imposte dovute, nonché per l'effettuazione dei controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate. Alcuni provvedimenti istitutivi dei crediti di imposta impongono, poi, la compilazione del quadro RU nel modello unico a pena di decadenza del beneficio, come per quello relativo agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui alla l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 280-283. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 2, 4 e 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9537/2015

2. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 9 del 12 gennaio 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Ferrari**

Dichiarazione – Emendabilità a favore del contribuente – Sussiste – Condizioni.
In materia di emendabilità dichiarativa a favore del contribuente, a seguito delle modifiche apportate all'art. 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, dall'art. 5, primo comma, lettera a), del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modifiche dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, qualsiasi dichiarazione integrativa può essere presentata entro il termine di decadenza dell'amministrazione dal proprio potere di accertamento. A tale normativa deve essere riconosciuta efficacia retroattiva, trattandosi di norma avente carattere interpretativo. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/98, art. 2, co. 8; d.l. 193/16, art. 5, co. 1, lett. a)

3. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1618 del 27 aprile 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Deduzioni ambientali per lo sviluppo economico – Tariffe incentivanti del conto energia – Fruizione del beneficio – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità.
In tema di emendabilità della dichiarazione mediante rettifica per la mancata fruizione di agevolazione ambientale, la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può ritenersi imputabile ad una scelta discrezionale della società ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. "Tremonti ambientale". Tale incertezza interpretativa è stata risolta solo dal d.m. 5/07/2012 (art. 19) e, pertanto, non può essere negato al contribuente il diritto di emendare qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione già presentata in quanto "le denunce dei redditi costituiscono dichiarazioni di scienza e possono quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1988, art. 2

RITENUTE ALLA FONTE

Lavoro dipendente e redditi assimilati

4. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 60 del 23 aprile 2021. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Contratto di appalto – Non sussiste – Somministrazione di manodopera illecita – Sussiste.
Non è configurabile un contratto di appalto di servizi ma una somministrazione illecita di manodopera laddove l'appaltatore sia privo di struttura operativa, le previsioni contrattuali risultino assolutamente generiche, la squadra dell'appaltatore non operi in maniera autonoma ma sulla base delle direttive impartite dal contribuente, con conseguente azzeramento del rischio di impresa in capo all'appaltatore stesso. (S.A.)

Riferimenti normativi:

5. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 133 del 4 giugno 2021. Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola**

Riqualificazione in rapporto di lavoro dipendente – Recupero delle ritenute.
Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha riqualificato come rapporto di lavoro dipendente un rapporto che il contribuente aveva qualificato come attività di volontariato e come tale gratuita. Secondo l'Agenzia delle Entrate l'entità degli importi erogati dal contribuente era rilevante e pertanto tali importi non potevano costituire rimborsi spese, trattandosi invece di veri e propri compensi di lavoro dipendente, con conseguente riqualificazione del rapporto in "rapporto di lavoro dipendente" e recupero delle ritenute di legge ex art. 23, d.P.R. n. 600 del 1973. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973

6. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 13 del 12 gennaio 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Vitelli**

Reversibilità del compenso di amministratore – Condizioni.
La ratio della reversibilità dei compensi di amministratore giace nella presenza di un compenso già elargito dalla società controllante in favore di un suo dipendente o collaboratore. In buona sostanza, la società controllante (c.d. riversata) esercita la propria attività di direzione e coordinamento in capo alla società controllata (c.d. riversante) nominando in quest'ultima un proprio manager come amministratore, con la condizione che il compenso a lui spettante venga "riversato" alla controllante medesima. L'amministratore, infatti, in quanto dipendente o collaboratore della controllante, risulterebbe già remunerato sulla base di un accordo economico omnicomprensivo. La reversibilità di tale compenso trova pertanto giustificazione solo qualora il datore di lavoro, cui il compenso è stato riversato, corrisponda somme al proprio dipendente/collaboratore per l'attività di lavoro da questi svolta (presso sé stessa e/o presso la controllata). L'assenza di un reddito di lavoro dipendente o assimilato corrisposto dalla controllante fa ragionevolmente ritenere che il compenso riconosciuto dalla controllata per l'incarico di amministratore non possa essere considerato reversibile e, pertanto, costituisce reddito di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, da assoggettare a ritenuta a titolo d'acconto, in capo alla società controllata stessa, in qualità di sostituto d'imposta. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 50, co. 1 lett. b) e c-bis) e art. 51, co. 2, lett. e)

7. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1728 del 4 maggio 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

Tassazione incentivo all'esodo – Incentivo per il rientro dei lavoratori in Italia – Applicabilità.
L'incentivo all'esodo ha natura retributiva e, pertanto, costituisce reddito di lavoro dipendente. Conseguentemente, rientra nel campo di applicazione dell'art. 2 della legge n. 238/2010. (A.Z.)

Riferimenti normativi: l. 238/2010, artt. 2 e 3

ESENZIONI DA IMPOSTA

8. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 321 del 25 gennaio 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Garofalo**

Esenzione da ritenuta per interessi di fonte italiana percepiti dal beneficiario effettivo estero – Interposizione effettiva – Non applicabilità.
L'esenzione prevista dall'art. 26, comma 5-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973 non è applicabile qualora il beneficiario effettivo degli interessi di fonte italiana percepisca tali proventi in via indiretta, attraverso la mediazione di uno o più veicoli intermedi. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5-bis

9. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 389 del 27 gennaio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Mazzotta**

Detrazione Irpef/Ires per le spese di riqualificazione energetica – Società immobiliari di gestione – Spettanza.
La detrazione d'imposta del 55% per gli interventi volti al risparmio energetico, prevista dall'art. 1, commi 344 ss. della l. 296/2006, spetta anche alle società immobiliari di gestione per le unità immobiliari non utilizzate direttamente. Il beneficio, infatti, spetta al soggetto che esegue e sostiene la spesa dell'opera, qualunque sia la categoria catastale dell'unità immobiliare interessata e la tipologia di contribuente (persona fisica o società), indipendentemente dal tipo di attività svolta e, quindi, anche qualora lo stesso sia titolare di un reddito d'impresa. (E.B.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, commi 344 ss.

10. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2893 del 29 giugno 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Giudicianni**

Irap – Rimborso sui dividendi – Diniego – Direttiva "Madre-figlia" –– Inapplicabilità.
La direttiva cd. "Madre-figlia" (direttiva del Consiglio U.E. n. 96/2011) disciplina il divieto della doppia imposizione fiscale sugli utili della partecipata soltanto ai fini l'Ires e non Irap. Tuttavia la direttiva in questione non è di immediata applicazione in quanto riconosce agli Stati membri un ampio margine di discrezionalità. Le disposizioni in essa contenute, in assenza di una norma di attuazione, non possono trovare diretta applicazione nel nostro ordinamento anche nell'ipotesi di un eventuale contrasto con la norma nazionale. (M.L.)

Riferimenti normativi: direttiva del Consiglio U.E. n. 96/2011 art. 4; d.lgs. 446/97, art. 7 comma 1 lett. B)

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Roma, sez. 12, sentenza 16631 del 29 novembre 2019

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

11. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 27 del 19 gennaio 2021. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Accertamento da indagini finanziarie – Onere della prova a carico del contribuente.
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. 600/1973, articolo 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non attengono ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 32

12. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 63 del 27 gennaio 2021. Presidente: Santangelo, Estensore: Surano**

Amministratore di fatto – Onere della prova – Mansioni specifiche dell'amministratore – Non sussiste.
La prova ai fini della corretta individuazione dell'amministratore di fatto di una società deve essere rigorosa. Precisamente, l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad accertare se la persona oggetto di verifica è concretamente inserita nella gestione dell'impresa. Tale attività è desumibile dalle direttive impartite ai procedimenti aziendali e dal grado di condizionamento delle scelte operative della società. Inoltre, l'autorità di controllo è chiamata a dimostrare che le funzioni gestori e imputabili alla persona oggetto di esamina, svolte appunto in via di fatto, si concretino in atti che, per la loro natura e non occasionalità, siano sintomatici dell'assunzione di impegni e prerogative che sono proprie degli amministratori di società. In questa logica, la persona incaricata di tenere e gestire i rapporti con alcuni clienti della società non comporta l'automatica assunzione della posizione di amministratore di fatto. (A.Tr.)

Riferimenti normativi: art. 2967 c.c.; d.P.R. 600/1973, art. 32

13. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 83 del 2 febbraio 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Prova documentale – Onere di conservazione – Termine ultradecennale di conservazione della documentazione.
Non può intervenire la prescrizione decennale dell'obbligo di conservazione documentale, di cui all'art. 2457 c.c., quando essa è necessaria a consentire la ricostruzione dei redditi. In particolare, occorre tenere distinti l'obbligo di conservazione della documentazione contabile e fiscale e l'onere di fornire la prova che grava in capo al contribuente nel corso dell'attività di accertamento condotta dall'Amministrazione finanziaria. Per cui, la previsione della durata decennale dell'obbligo di conservazione della documentazione non può essere interpretata come una limitazione legale dell'onere probatorio a carico di chi è tenuto a dare la prova integrale della propria condotta fiscale avanti l'Autorità tributaria. Difatti, l'art. 22 del d.P.R. 600/1973 prevede che le scritture contabili obbligatorie, compresi gli originali delle fatture, devono essere conservati fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta e, dunque, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. (A.Tr.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 22; artt. 2220 e 2457 c.c.

14. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1727 del 21 aprile 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Schiavini**

Accertamento – Contraddittorio preventivo – Prova di resistenza.
Le garanzie di cui all'art. 12, co. 7, della l. 212/2000, consistenti nel dovere per l'Amministrazione finanziaria di instaurare con il contribuente un contraddittorio preventivo rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento, operano esclusivamente a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali. Con riguardo ai tributi unionali, pur volendo considerare sussistente un obbligo generalizzato di contraddittorio, occorre comunque dimostrare che, in mancanza della violazione di tale obbligo, il procedimento avrebbe potuto assumere un esito diverso. Resta cioè, a tal fine, radicato il capo al contribuente l'onere di fornire la cosiddetta "prova di resistenza". (M.Pi.)

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

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

LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)

15. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 11 del 4 gennaio 2021. Presidente: Raimondi, Estensore: Raimondi**

Avviso di Liquidazione – Imposte ipotecarie, registro e catastali – Contratto di locazione – Errata applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.
L'art. 35, co. 10-ter.1, del d.l. 223/2006, disponendo l'agevolazione relativamente alla liquidazione delle imposte (di registro, ipotecaria e catastale) in misura fissa, non subordina l'agevolazione concessa alla condizione di status di non locazione. Ne consegue che, qualora il contratto di locazione sia risolto a seguito di inadempienza del conduttore, anche quando l'immobile sia successivamente rilocato, le imposte in esame devono essere liquidate in misura fissa e non proporzionale. (M.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 223/2006, art. 35, co 10 ter.1

16. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 144 del 15 gennaio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Moroni**

Avviso di accertamento – Liquidazioni automatizzate – Riconoscimento – Credito d'imposta.
L'art. 165 del d.P.R. 917/1986 prevede il meccanismo del credito di imposta per evitare il rischio della doppia imposizione per i contribuenti fiscalmente residenti in Italia che nel corso del medesimo periodo di imposta hanno percepito redditi esteri. A tal fine le imposte estere si considerano pagate a titolo definitivo nel periodo d'imposta in cui le stesse sono state versate al Fisco estero, a nulla rilevando il periodo di imposta in cui il beneficiario del reddito estero è venuto in possesso della relativa certificazione. (A.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165; d.P.R. 600/1973, art. 36 bis-ter

17. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1311 del 31 marzo 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Cartella di pagamento – Controllo automatizzato – Controllo formale dei dati forniti dal contribuente – Correzione di errori materiali o di calcolo – Legittimità – Sussiste.
L'emissione di cartella a seguito di controllo automatizzato, ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, è ammissibile solo quando l'importo scaturisca da un controllo meramente formale dei dati forniti dallo stesso contribuente o da una mera correzione di errori materiali o di calcolo,

ma non quando, come nel caso in esame, presuppone la risoluzione di questioni giuridiche. (C.F.)

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

18. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1335 del 2 aprile 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Cartella di pagamento – Mancato versamento di somme esposte in dichiarazione – Comunicazione a seguito di controllo automatizzato – Omessa – Legittimità – Sussiste.
La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non è stata emessa la comunicazione preventiva prevista dall'art. 36-bis, comma 3, d.P.R. n. 600/1973, ogni qualvolta la pretesa derivi dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione, ovvero da una divergenza tra le somme dichiarata e quelle effettivamente versate. La comunicazione preventiva di iscrizione a ruolo è necessaria, infatti, solo quando vengano rilevati errori nella dichiarazione. (C.F.)

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

CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)

19. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 44 del 25 gennaio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Comunicazione – Dichiarazione integrativa successiva – Inidoneità a sanare.
Non è idoneo a sanare le irregolarità emerse in sede di verifica, il contegno del contribuente che proceda alla presentazione della dichiarazione integrativa e al pagamento delle maggiori somme mediante ravvedimento operoso successivamente alla notifica della comunicazione degli esiti del controllo formale di cui all'art. 36-ter, d.P.R. n. 600/73. Del tutto legittima è, dunque, la cartella di pagamento con la quale vengano richieste le somme emerse a seguito del predetto controllo. (M.F.R.)

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

20. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 171 del 12 marzo 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

Oneri deducibili – Separazione – Assegno periodico – Rimborso pagamento di imposte.
Ai sensi dell'art. 10, lett. c) del d.P.R. 917/86, dal reddito complessivo possono essere dedotti gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, (...) nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria. Tuttavia, è valida la rettifica dati della dichiarazione ex art. 36 ter d.P.R. 600 per il mancato riconoscimento di oneri deducibili relativi agli assegni corrisposti al coniuge separato per la parte afferente al rimborso del pagamento delle imposte gravanti sul reddito di quest'ultimo per l'assegno di mantenimento percepito. Per questa somma ulteriore che il percettore dell'assegno dovrà versare al Fisco è esclusa la deducibilità (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 ter; d.P.R. 917/1986, art. 10, lett. c)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 23659/2006; Cass. n. 16462/2002; Corte cost. n. 113/2007; Corte Costituzionale n. 373/2008

21. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 104 del 14 gennaio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Avviso accertamento – Controllo formale – Infedeltà del visto di conformità apposto sulla dichiarazione dei redditi da parte del RAF

L'art. 39, comma 1, lett. a) e a-bis) del d.lgs. n. 241/97, prevede l'irrogazione di una sanzione applicabile ai professionisti dell'assistenza fiscale per il caso di infedeltà del visto di conformità apposto sulla dichiarazione dei redditi presentata per conto di un contribuente. Tale sanzione è pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente. A questa ipotesi non è applicabile in via retroattiva la previsione normativa dell'art 39 nella formulazione entrata in vigore dal 30/03/2019, la qual prevede, in luogo della richiamata sanzione, la corresponsione da parte del professionista di una somma pari alla sanzione irrogabile (30% dell'imposta) a favore del contribuente. L'applicazione in via retroattiva di tale previsione, in virtù del principio del favor rei di cui al comma 3 dell'art. 3 d.lgs. n. 472/97, è circoscritta alle sanzioni per violazione tributaria. Quest'ultima, risulta essere diversa dalla sanzione di natura sostanzialmente punitiva determinata ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. a) e a) bis del d.lgs. n. 241/97. (A.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 165; d.P.R. n. 600/1973, art. 36 bis-ter

22. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 861 del 25 febbraio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti**

Controllo formale – Credito per imposta estera – Termine prescrizionale decennale – Sussiste.

L'assenza nel quadro normativo di riferimento e nell'art. 165 TUIR di una causa ostativa, ai fini temporali, per richiedere la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, conferma che le imposte estere possono essere recuperate nell'ordinario termine prescrizionale decennale previsto dall'art. 2946 c.c. Il mancato riconoscimento della spettanza del predetto credito comporterebbe una palese violazione del divieto di doppia imposizione, sancito dal diritto internazionale e recepito nel diritto interno dall'art. 163 TUIR che enuncia un principio di carattere e portata generale non disconoscibile dall'ufficio, ossia che "la stessa imposta non può essere applicata due volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi". (A.D.)

Riferimenti normativi: TUIR, artt. 2, 51, comma 8-bis, 163 e 165; d.P.R. 600/73, art. 67; art. 2496 c.c.

23. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 14 del 4 gennaio 2021. 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Accertamento – Controllo formale – Comunicazione esito del controllo.

L'omissione della comunicazione dell'esito del controllo formale di cui al comma 4 dell'art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973 determina la nullità della successiva cartella in quanto tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 36-ter, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza 11 giugno 2019 n. 15654

24. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1047 del 16 marzo 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Ramondetta**

Accertamento – Controllo formale – Ritenute d'acconto – Prova.

L'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al sostituito di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti e, come gli Uffici

"possono" escludere lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti da certificazioni dei sostituti d'imposta, l'art. 36-ter, del d.P.R. n. 600/1973, deve essere interpretato nel senso che gli uffici finanziari "possono" apprezzare anche prove diverse dal certificato, ad esso equipollenti quali le risultanze del cassetto fiscale della società, che riproducono i Modelli 770 trasmessi dai sostituti d'imposta. (F.V.A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 14138 del 7 giugno 2017

CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE

25. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 12 dell'8 febbraio 2021. Presidente: Spera, Estensore: Cao**

Avviso di accertamento – Motivazione – Obbligo di allegazione di documenti cui si fa riferimento.

L'obbligo di allegazione di cui all'art. 7, comma 1, seconda parte della l. 212/2000 sussiste se l'atto richiamato è necessario per integrare le ragioni che sorreggono l'avviso di accertamento secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 3, della l. 7 agosto 1990 n. 241. Il contribuente ha diritto di conoscere tutti gli atti richiamati per integrare la motivazione dell'avviso, mentre non ha il diritto di conoscere quegli atti cui semplicemente l'avviso faccia riferimento qualora la motivazione sia già esplicitata e il richiamo abbia un semplice valore narrativo oppure quando il contenuto di questi almeno per la parte rilevante ai fini della motivazione, sia già riportata nell'avviso stesso. (A.Z.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7, comma 1; l. 241/1990, art. 3, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, 18 dicembre 2009, n. 26683

26. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 10 del 14 gennaio 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Galli**

Avviso di accertamento catastale – Attribuzione di rendita tramite Docfa – Obbligo di motivazione – Sussiste.

In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. "procedura Docfa", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni; mentre, nel caso in cui vi sia una divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (Da.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11777 del 23 maggio 2018

27. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 38 del 12 marzo 2021. Presidente: Massa, Estensore: Grimaldi**

Imu – Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Sussiste.

È rispettato l'obbligo di motivazione ed è dunque immune dal vizio dedotto dal contribuente l'avviso di accertamento in materia di Imu che rechi la precisa identificazione catastale degli immobili, la loro ubicazione, la categoria catastale di appartenenza, la percentuale di proprietà

in relazione ai mesi di possesso, il valore imponibile, l'aliquota applicata, la liquidazione dell'imposta dovuta e, all'occorrenza, il riferimento a parziale versamenti effettuati dal contribuente. (Da.C.)

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

28. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 787 del 22 febbraio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Avviso di accertamento – Sottoscrizione del funzionario delegato – Validità della delega – Assenza di potere di firma – Inesistenza dell'atto – Non sussiste.
L'inesistenza di un atto amministrativo può discendere non dalla carenza o illegittimità della sottoscrizione, ma solo dall'assoluta non riferibilità dello stesso alla Pubblica Amministrazione emittente. Secondo il principio di conservazione dell'atto amministrativo e di certezza del diritto, ai fini della legittimità di un atto amministrativo, è sufficiente che lo stesso provenga dall'organo titolare del potere nel cui esercizio è stato adottato, prescindendo dalla presenza e/o validità di atti meramente interni di delega delle funzioni. (A.D.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 874/2009

29. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1787 del 23 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Faranda**

Sottoscrizione atto – Delega.
In ipotesi di atto impositivo sottoscritto non dal direttore dell'Ufficio, bensì da un suo delegato, la riconducibilità di detto atto all'Ufficio e la sua idoneità ad esprimerne la volontà si presume finché non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'Ufficio o comunque l'usurpazione dei relativi poteri. Pertanto, ai fini della validità dell'atto, ciò che conta è la riferibilità dello stesso all'Ufficio (ossia all'organo titolare del potere nel cui esercizio è stato adottato) e non al sottoscrittore. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 874 del 15 gennaio 2009

30. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1789 del 23 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Faranda**

Firma digitale – Formato – Validità.
In continuità con l'insegnamento della Corte di Cassazione, va ribadito come, secondo il diritto comunitario e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo Cades e Pades, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni e devono quindi essere riconosciute valide ed efficaci, senza eccezione alcuna. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018

31. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2095 del 13 maggio 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo**

Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Motivazione per relationem – Socio e società.
In tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dall'art. 7 della l. 212/00 e dall'art. 42 del d.P.R. 600/73, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii per relationem a quello riguardante i redditi della

società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ai sensi dell'art. 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei sui documenti giustificativi. (A.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 9032 del 15 aprile 2013

32. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2797 del 23 giugno 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Barbata**

Accertamento – Motivazione dell'atto – Valutazione ex ante del giudice di merito.
La sufficienza della motivazione di un atto impositivo deve essere valutata dal giudice di merito non già sulla base di un giudizio ex post, ossia di un giudizio effettuato alla luce della "compiutezza" della difesa svolta dal contribuente desunta dal contenuto del ricorso introduttivo, bensì alla luce di un giudizio ex ante, basato esclusivamente sull'oggettiva idoneità degli elementi enunciati nella motivazione a consentire in sé l'esercizio effettivo del diritto di difesa. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 70569 del 2014

33. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 7 del 5 gennaio 2021. Presidente: Leotta, Estensore: Greco**

Avviso di accertamento – Motivazione – Sussiste.
In materia di motivazione di un atto di accertamento, occorre rifarsi alla costante giurisprudenza di legittimità secondo la quale è da ritenere motivato un atto della pubblica amministrazione ogni volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur. In linea generale, quindi, la motivazione ha la funzione di spiegare il fondamento della pretesa erariale e di fornire al contribuente gli elementi per decidere se impugnare o meno l'atto impositivo. Pertanto, è proprio il ricorso motivato del contribuente a non poter far dubitare del fatto che lo stesso contribuente abbia conosciuto e appreso appieno l'iter logico giuridico seguito dall'Amministrazione per l'affermazione della pretesa erariale. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42, co. 2 e 3; l. 212/2000, art. 7, co. 1; l. 241/ 1990, art. 3

34. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2441 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Avviso di accertamento – Motivazione per relationem – Rinvio al contenuto del questionario – Ammissibilità.
Deve ritenersi adeguatamente motivato per relationem l'avviso di accertamento la cui motivazione sia integrata mediante rinvio al contenuto del questionario ritualmente notificato al contribuente. (S.Z.)

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

RETTIFICA DICHIARAZIONE

Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA

35. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 302 del 12 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Accertamento sintetico – Presunzioni legali – Onere della prova – Ripartizione.
Le presunzioni legali ex art. 38 del d.P.R. 600/73, in tema di accertamento sintetico, si fondano su spese da investimenti effettivamente sostenuti e quindi su esborsi effettuati, su effettive uscite finanziarie, atti a dimostrare l'effettivo sostenimento dell'investimento e la prova di tali pagamenti deve essere fornita innanzitutto dall'ente impositore. (F.Fa.)

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

36. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 30 del 12 febbraio 2021. Presidente: Platania, Estensore: Celenza**

Accertamento induttivo – Studi di settore – Presupposto – Gravi incongruenze – Non sussistono.
L'Amministrazione finanziaria non è legittimata a procedere all'accertamento induttivo, al di fuori delle ipotesi tipiche previste dagli artt. 39, co. 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/73 e 54 del d.P.R. n. 633/72, allorché si verifichi un mero scostamento non significativo tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore di cui all'art. 62-bis del d.l. n. 331/93, ma solo quando venga ravvisata una "grave incongruenza" secondo la previsione del successivo art. 62-sexies, trovando riscontro la persistenza di tale presupposto – nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva – anche dall'art. 10, co. 1, della l. n. 146/98, il quale, pur non contemplando espressamente il requisito della grave incongruenza, compie un rinvio recettizio al menzionato art. 62-sexies del d.l. n. 331/93. L'accertamento induttivo deve quindi considerarsi precluso laddove l'incongruità rilevata dall'Amministrazione finanziaria tra i redditi dichiarati dal contribuente libero professionista e quelli ricostruiti mediante il ricorso agli studi di settore risulti non significativa, e laddove i dati indiziari valorizzati dall'Amministrazione risultino poco persuasivi e si prestino ad essere facilmente contestati o giustificati dal contribuente. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 39, co. 1, lett. d); d.P.R. 633/72, art. 54; d.l. 331/93, artt. 62-bis, 62-sexies; l. 146/98, art. 10, co. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 20414 del 26 settembre 2014

37. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 25 del 5 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Accertamento – Metodo sintetico – Elementi indicatori capacità contributiva non dichiarata – Onere della prova.
In tema di accertamento dei redditi con metodo sintetico ex art. 38, d.P.R. n. 600/73, allorquando l'Ufficio dimostri l'effettività fattuale di specifici elementi indicatori di una capacità contributiva incongrua rispetto a quella dichiarata dal contribuente, questi, per paralizzare la pretesa impositiva avanzata nei suoi confronti, deve fornire la prova della provenienza non reddituale e quindi non imponibile perché già sottoposta a imposta o perché esente (nel caso di specie, derivante dalla dismissione di attività detenute in Svizzera, ove la parte aveva all'epoca la residenza) dei flussi finanziari. (M.F.R.)

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

38. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2180 del 10 giugno 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Studi di settore – Presunzione di reddito – Onere della prova in capo al contribuente.
Nell'ipotesi di avviso di accertamento basato su studi di settore, al fine di superare la presunzione di reddito determinata dalla procedura standardizzata, grava sul contribuente l'onere di dimostrare, attraverso informazioni ricavabili da fonti di prova acquisite al processo con qualsiasi mezzo, la sussistenza di circostanze di fatto tali da far discostare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento. Nel caso di specie, il contribuente ha dimostrato che nei bilanci depositati in altri anni non aveva mai registrato ricavi di entità nemmeno prossima a quella presunta dallo studio di settore applicato. (A.Faz.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 15 gennaio 2019, n. 769

Analitico

39. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 32 del 9 marzo 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti**

Accertamento – Rettifica dichiarazione – Servizi infragruppo – Utilità servizi obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata.
Non è sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi fornite dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, dovendo emergere specificamente gli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio. Più in generale, in materia di costi c.d. "infragruppo", ovvero laddove la società capofila di un gruppo di imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di esse, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata. Occorre dunque la specifica allegazione in giudizio degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 13085/2020; Cass., 14 dicembre 2018, n. 32422; Cass., 23027/2015; Cass., 8808/2012; Cass., 11949/2012; Cass., 18 luglio 2014, n. 16480; Cass., 16480/2014; Cass., 14016/1999; Cass., 4 ottobre 2017, n. 23164

Analitico-induttivo

40. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 18 del 18 gennaio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Accertamento analitico-induttivo – Presupposti – Fatti notori – Elementi valutativi.
La legittimità della rettifica analitico-induttiva non è subordinata necessariamente all'irregolare tenuta della contabilità quando la stessa contabilità contrasta con i criteri di ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità, essendo in tali casi consentito all'Amministrazione finanziaria di dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e di desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché chiare, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente. Pur in presenza di contabilità regolarmente tenuta, il ricorso all'accertamento induttivo deve quindi considerarsi legittimo quando si palesano gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dalla

specifica attività oppure dagli studi di settore. Tuttavia, i fatti notori sui quali si fonda la rettifica induttiva devono essere circoscritti a situazioni limitate e non possono comprendere elementi valutativi (come, ad esempio, la dose di caffè occorrente per preparare la tazzina di caffè; il quantitativo di pasta utilizzato per ciascun coperto o la percentuale di ricarico). (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 2486 del 1° febbraio 2013; Cassazione, sez. V, sentenza n. 471 dell'11 gennaio 2008; Cassazione, sez. V, 28 maggio 2008, n. 13952; Cassazione, sez. V, sentenza n. 10277 del 21 aprile 2008

41. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2274 del 25 maggio 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Siffredi**

Contabilità inattendibile – Incongruenza ricavi dichiarati – Ricavi esercizio attività – Accertamento analitico induttivo – Ammissibilità.
L'accertamento di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/1973 è consentito anche in presenza di scritture contabili corrette dal punto di vista formale, qualora la contabilità stessa possa essere ritenuta globalmente inattendibile in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza. L'Amministrazione finanziaria, infatti, può far leva sulle incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati da un lato e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta dall'altro. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 17 marzo 2017, n. 6951

42. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2871 del 21 giugno 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Petrone**

Avviso di accertamento – Base imponibile Ires e Iva – Metodo analitico-induttivo – Metodo del "bottigliometro".
L'Ufficio, nell'ambito dell'accertamento sui redditi determinati nelle scritture contabili, può rettificare i redditi di impresa delle persone fisiche qualora risulti incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e negli allegati, a seguito di ispezione delle scritture contabili. Nell'impossibilità di ricostruire i ricavi sulla base della documentazione rilevata, l'Ufficio può avvalersi del metodo cd. "bottigliometro", ossia della determinazione dei ricavi da ristorante sulla scorta di un numero delle bottiglie d'acqua utilizzate, presuntivamente corrispondenti al numero di una bottiglia d'acqua utilizzata di 75 cl e di ¼ di litro per due coperti. (A.D.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma, lett. d)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione 17408/2010; Cassazione 15808/2006; Cassazione 9554/2002

43. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 923 del 3 marzo 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Omessa presentazione dei redditi – Accertamento induttivo – Valorizzazione dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati.
In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, se l'Ufficio finanziario accerta induttivamente i ricavi sulla base di presunzioni "super semplici", deve determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del principio della capacità contributiva. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d) e comma 2

44. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1979 del 26 maggio 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Di Mario**

Accertamento presuntivo – Inidoneità del criterio del ricarico medio percentuale degli anni precedenti.
Il criterio del ricarico medio percentuale degli anni precedenti è inidoneo a fondare l'accertamento presuntivo, quando si verificano eventi particolarmente significativi nella vita dell'impresa, quali la liquidazione dei beni e la successiva cessione dell'azienda, i quali risultano idonei a giustificare una percentuale di ricarico sensibilmente inferiore alla media. Rientra nella comune esperienza che il prezzo praticato in sede di liquidazione, comprensiva delle rimanenze di magazzino, e quindi di prodotti già obsoleti, non corrisponde al valore di mercato, applicandosi in tal caso sconti anche rilevanti, strumentali al più celere realizzo dell'attivo aziendale. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, co. 1, lett. d), primo periodo; d.P.R. 633/1972, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 12285/2015; Cass. civ., n. 26443/2018

Induttivo puro

45. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 69 del 4 febbraio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Accertamento induttivo puro – Requisito – Non congruità dello studio di settore – Illegittimo.
In tema di accertamento induttivo puro, l'Amministrazione finanziaria può rideterminare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, esclusivamente al ricorrere di alcune fattispecie tassativamente elencate nell'art. 39, co. 2, d.P.R. n. 600/73. Illegittimo, dunque, l'operato dell'Ufficio che adotti una simile tipologia di accertamento sulla base della non congruità dello studio di settore presentato dalla società verificata, rispetto al "valore puntuale" e al "valore minimo". (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, co. 2; d.l. 331/1993, art. 62-sexies

46. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 101 dell'11 gennaio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Cavallaro**

Accertamento extracontabile – Determinazione dei costi deducibili – Documento non annotato nei registri contabili – Non rileva.
Ai fini della determinazione dei costi deducibili, in sede di accertamento extracontabile, non possono costituire elementi di prova le risultanze di documenti contabili che, non essendo stati annotati nei registri richiesti dalla legge, non hanno alcuna valenza probatoria quanto a contenuto e data. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2

47. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 317 del 18 gennaio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero**

Distruzione scritture contabili – Evento atmosferico – Onere della prova.
Il contribuente che, invitato dall'Amministrazione finanziaria, affermi di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre i documenti contabili richiesti, non deve limitarsi a dimostrare la verificazione dell'evento (nel caso di specie atmosferico) che ne ha provocato la distruzione, ma anche la sua entità e il relativo nesso di causalità. Peraltro, la situazione in questione dev'essere stata tempestivamente denunciata, dal soggetto passivo, alle autorità

competenti o direttamente agli Uffici finanziari. Soltanto l'assolvimento di queste due condizioni inibisce la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di ricostruire induttivamente il reddito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, co. 2, lett. c)

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

48. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 109 del 25 maggio 2021. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Accertamento integrativo – Sopravvenuta conoscenza nuovi elementi – Nuova documentazione – Non sussiste.
In forza del divieto di reiterazione dell'accertamento, invero, l'Amministrazione finanziaria può emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non della semplice rivalutazione o del maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'Ufficio al momento dell'emissione dell'avviso originario. La produzione di nuova documentazione, inizialmente non prodotta dal contribuente in occasione dell'emissione del primo avviso di accertamento, non rappresenta "elemento nuovo" tale da giustificare la notifica di un avviso di accertamento integrativo. La mancata produzione in sede di contraddittorio della documentazione richiesta giustifica al più il ricorso all'accertamento con metodo induttivo. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27565 del 30 ottobre 2018

49. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1665 del 30 aprile 2021. Presidente: Secchi, Estensore: Candido**

Accertamento integrativo o modificativo – Presupposti.
La sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi, che costituisce il presupposto dell'accertamento integrativo o modificativo, deve essere interpretata come la realizzazione di una situazione di conoscibilità di fatti rilevanti successiva all'adozione del primo avviso di accertamento; deve quindi essere negata la possibilità di integrare o modificare l'accertamento in base a dati che, seppur conosciuti in epoca successiva, avrebbero potuto essere noti, poiché già immessi nella sfera di potenziale percezione da parte dell'Agenzia, all'epoca della notifica del primo accertamento. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 4534 del 28 marzo 2002

ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

50. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 19 del 18 gennaio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Accertamento con adesione – Avviso recupero credito – Applicabilità.
Gli avvisi di recupero di crediti di imposta, illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazione della volontà impositiva dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento. Il riconoscimento della natura impositiva degli avvisi di recupero giustifica per coerenza anche l'applicabilità ad essi dell'accertamento con adesione, in quanto a ciò non è di ostacolo alcuna disposizione del d.lgs. n. 218/97. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 4968 del 2 marzo 2009; Cassazione, sez. V, sentenza n. 22322 del 3 novembre 2010; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 8033 del 7 aprile 2011

INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE

51. **Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 815 del 12 luglio 2021.**

Accertamento – Autotutela tributaria – Statuto del contribuente.

Non è consentito all'Amministrazione tributaria, per il rispetto del principio di difesa, modificare la contestazione contenuta nell'avviso di accertamento (da annotazione di costi per fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti in quella di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti), adducendo, a fondamento della pretesa impositiva, ragioni e circostanza diverse da quelle già indicate nelle motivazioni dell'avviso. Costituisce illegittima inversione del principio di cui all'art. 2697 c.c. sull'onere della prova, addossare al contribuente la dimostrazione della consapevolezza, in base a criteri di ordinaria diligenza, dell'irregolare provenienza di fatture emesse da soggetto terzo, in quanto tale prova, che può essere fornita anche in via indiziaria, compete all'Amministrazione finanziaria. L'istituto dell'autotutela tributaria mira a dare attuazione ai principi costituzionali del buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) e dell'imposizione fiscale in base alla capacità contributiva (art.53 Cost.). È, pertanto, preciso dovere dell'Amministrazione finanziaria provvedere, allorché ne ricorrano i presupposti, all'annullamento, in tutto o in parte, di un atto impositivo illegittimo, anche senza istanza di parte o in pendenza di giudizio tributario. La mancata emanazione del doveroso provvedimento di autotutela, costituendo condotta anomala e irregolare nonché violativa del principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente, è idonea ad incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria. (A. Simone)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697; Costituzione, artt. 97 e 53; L 27.7.2021, artt. 10 e 13

52. **Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 872 del 29 luglio 2021.**

Autotutela tributaria – Limiti.

A norma dell'art. 13, comma 6, dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), il Garante "attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti di accertamento notificati al contribuente". La circostanza che l'avviso notificato al contribuente non sia stato impugnato, divenendo quindi definitivo, è del tutto irrilevante, perché, come espressamente previsto dall'art. 2 quater, comma 1, del d.l. 564/1994, l'Amministrazione finanziaria può annullare d'ufficio i propri atti illegittimi o infondati, "anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità". L'esplicazione dell'autotutela tributaria trova un limite soltanto nel caso che sia intervenuta una sentenza definitiva nel merito favorevole all'amministrazione (d.m. 11.2.1997 n. 37, art. 2). Ciò, è del resto, comprensibile perché l'istituto dell'autotutela tributaria mira a dare attuazione ai principi costituzionali del buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) e dell'imposizione fiscale in base alla capacità contributiva (art. 53 Cost.), Il potere di attivazione dell'autotutela, riconosciuto al Garante del contribuente, è certamente diverso dal potere di annullamento o modifica di atti tributari, proprio del giudice tributario all'esito di un giudizio instaurato dal contribuente. Ciò non toglie che, qualora ne ricorrano i presupposti, l'annullamento dell'atto in autotutela sia un dovere dell'amministrazione e, ove dalla stessa non esercitato, possa essere richiesto e sollecitato dal Garante. Ricorrono i presupposti dell'esercizio dell'autotutela, allorché ci si trovi in presenza di un "errore sul presupposto d'imposta" (d.m. 37/1997, art. 2): è stata, infatti, ritenuta applicabile

un'imposta (Imu) sul presupposto che vi fosse un cespite tassabile, nel caso concreto inesistente. Compete l'esenzione dall'Imu per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del proprietario, non rilevando la circostanza che ricorra, nel caso di specie, un'ipotesi di proprietà superficiaria. La pretesa dell'amministrazione comunale di ritenere inoperante la disposizione dell'art. 540, comma 2, c.c., perché, si verterebbe soltanto in una fattispecie di "proprietà superficiaria", diversa dalla "piena proprietà", non può ritenersi condivisibile, apparendo questa una distinzione meramente artificiosa e non corrispondente all'intento del legislatore di riconoscere l'esenzione dall'imposta nei casi di effettiva e reale occupazione dell'immobile, quale prima abitazione del detentore-comproprietario. Il concetto di proprietà di cui al cennato art. 540 c.c. è ampio e non consente la distinzione che l'Amministrazione vuole introdurvi, inquadrando la fattispecie sotto la categoria dei diritti reali su cosa altrui. Il diritto di superficie consente la costruzione su cosa altrui, ma, una volta esercitato, si trasforma in proprietà (in alcuni casi, a tempo solo determinato): ed infatti, l'art. 952 c.c. stabilisce, appunto, che chi ha il diritto di fare e mantenere una costruzione su suolo altrui, "ne acquista la proprietà". (A. Simone)

Riferimenti normativi: Costituzione, artt. 53 e 97; codice civile, art. 540 e 952; d.l. 564/1994, art. 2 quater, comma 1; d.m. 11.2.1997 n. 37, art. 2

NOTIFICAZIONI

53. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione n. 3, sentenza n. 312 del 20 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Repossi**

Provvedimento di irrogazione delle sanzioni – Società cancellata dal Registro delle Imprese – Notificazione al liquidatore – Legittimità.

La disciplina di cui all'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, nel favorire l'adempimento dell'obbligazione tributaria verso le società cancellate dal Registro delle Imprese, non determina l'ingiustificata disparità di trattamento poiché non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime, che si giustificano con la "garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato", cui è volto il credito tributario. Di conseguenza, in caso di società cancellata dal Registro delle Imprese dopo l'entrata in vigore della suddetta norma, correttamente e legittimamente l'Agenzia delle Entrate ha notificato all'ultimo liquidatore l'avviso di irrogazione delle sanzioni. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 175/14, art. 28, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 142 dell'8 luglio 2020

54. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 59 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Notificazione di atti nei confronti di persona deceduta – Inesistenza.

Ai sensi dell'art. 65 del d.P.R. n. 600/1973, non si può procedere alla notificazione di alcun atto nei confronti di persona deceduta in quanto la procedura di notificazione presuppone l'esistenza in vita del destinatario con la conseguente nullità insanabile o inesistenza della notificazione effettuata nei confronti di un soggetto deceduto. Una notifica effettuata direttamente nei confronti di soggetto deceduto con il rito degli "irreperibili assoluti" con deposito e affissione del relativo avviso di deposito all'albo comunale si considera inesistente. (V.D.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 5747 del 09/03/2018; Cass., sez. V, ordinanza n. 13760 del 22/05/2019

55. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1730 del 21 aprile 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Schiavini**

Notifica – Destinatario – Presunzione.
In materia di perfezionamento della notifica, occorre dare continuità all'orientamento della Cassazione secondo il quale, ove il piego postale sia stato consegnato all'indirizzo del destinatario e a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento – ancorché con grafia illeggibile – si presume fino a querela di falso che la consegna sia avvenuta nelle mani del destinatario, pur se nell'avviso di ricevimento non sia stata sbarrata la relativa casella e non sia stata altrimenti indicata la qualità del consegnatario. Infatti, qualora, per l'impossibilità di effettuare la consegna del piego personalmente al destinatario, lo stesso sia stato consegnato nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto e, nel rispetto dell'ordine stabilito dalla legge, a persona dichiaratasi addetta "al servizio del destinatario", l'agente postale non è tenuto ad accertare la corrispondenza al vero della dichiarazione, essendo sufficiente che essa concordi con la situazione apparente. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 21712 del 17 novembre 2004

56. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1813 del 23 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**

Estinzione – Società – Notifica.
Dopo la riforma del diritto societario, qualora all'estinzione della società conseguente alla cancellazione dal registro Imprese non corrisponda il venire meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso dalla liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali. Pertanto, deve ritenersi valida la notifica a mani dei soci dopo l'estinzione della società a seguito di cancellazione dal Registro delle Imprese. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 6070 del 12 marzo 2013

57. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1937 del 5 maggio 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Garofalo**

Notificazione degli atti – Modifiche del domicilio fiscale.
La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto Ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento originario o successivo di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13739 del 31 maggio 2017

58. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2140 del 17 maggio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Scarabelli**

Notifica – Sede secondaria – Mancata prova operatività – Validità – Non sussiste.
In base all'art. 145, co. 1, c.p.c., gli atti da notificarsi ad una società devono essere effettuati presso la sede legale o alla residenza del legale rappresentante, per cui la notifica presso una sede secondaria è da considerarsi affetta da nullità sanabile. La notifica alla sede secondaria potrebbe considerarsi valida, infatti, solo qualora il notificante adempia all'onere probatorio relativo alla effettività della sede operativa, dimostrando che detta sede sia effettivamente il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di gestione dell'ente, ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti, ossia il luogo deputato e stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari dell'ente medesimo. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 145 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 24 novembre 2011, n. 24842

59. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2808 del 23 giugno 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli**

Avviso di accertamento – Termine dilatorio dalla notifica del Pvc – Deroga – Ragioni di urgenza – Motivazione.
L'esonero dell'osservanza del termine dei sessanta giorni tra la notifica del processo verbale di constatazione e la notifica dell'avviso di accertamento opera in presenza del requisito dell'urgenza dell'emissione dell'atto, anche se in questo non sia enunciato il fatto che ha determinato l'urgenza, poiché, a norma dell'art. 7 della l. n. 212/2000, l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedimentali (nel caso di specie, la Commissione riteneva giustificata l'urgenza in ragione della "pericolosità fiscale" della società, identificata quale mera cartiera. L'urgenza era considerata legittima anche con riguardo alla notifica di un atto impositivo all'amministratore di fatto della società cartiera, quale responsabile in solido per il maggiore debito tributario). (F.Li.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11944 del 13 luglio 2012

60. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2812 del 23 giugno 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli**

Riqualificazione società di capitali in società di fatto – Notifica dell'atto impositivo al socio.
Nel caso in cui una società di capitali sia riqualificata come "società di fatto", considerato che queste ultime sono giuridicamente equiparate alle s.n.c., è pienamente legittimo l'avviso di accertamento che venga notificato direttamente al socio, anche qualora il processo verbale di constatazione sia stato notificato alla sola società. Ciò in quanto il processo verbale di constatazione è dal socio certamente conoscibile. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22438 del 4 novembre 2016

61. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1362 del 7 aprile 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Correra**

Cancellazione della società dal Registro delle Imprese – Notificazione a mani dei soci – Validità – Sussiste.

In conseguenza della cancellazione dal Registro delle Imprese non viene meno ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, ma si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, nei limiti della responsabilità, limitata o illimitata per i debiti sociali, che avevano pendente societate; deve quindi ritenersi valida la notifica effettuata a mani dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal Registro delle Imprese, giacché – analogamente a quanto previsto dall'art. 65, co. 4, d.P.R. n. 600/1973, per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti valevoli nei confronti degli eredi – essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 65, co. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI, ordinanza n. 23534 del 20 settembre 2019; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 25487 del 12 ottobre 2018; Cassazione, sezione V, sentenza n. 31037 del 28 dicembre 2017

62. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2299 del 18 giugno 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo**

Notifica atti impositivi – Soggetto non residente – Specialità della norma tributaria rispetto alla disciplina processualcivilistica.

L'art. 60, co. 4, del d.P.R. n. 600/73 previsto per la notifica degli atti impositivi costituisce norma speciale rispetto all'art. 142 c.p.c. con la conseguenza che per il contribuente residente all'estero, in paese della U.E. o extra U.E., la notifica è validamente effettuata anche mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'anagrafe degli italiani residenti all'estero. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 60, co. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 20256/2017

DECADENZA E PRESCRIZIONE

63. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 67 del 19 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Credito erariale a seguito di accertamento divenuto definitivo – Prescrizione decennale – Sussiste.

Il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo, è soggetto all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la pretesa tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 10549 del 15 aprile 2019

64. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 92 del 30 aprile 2021. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Decadenza – Emergenza Covid – Notifica posticipata degli atti di accertamento – Norme a tutela dell'interesse fiscale.
L'art. 157 del d.l. n. 34/20 ha ammesso la possibilità di notificare gli atti per i quali i termini di accertamento scadevano tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, anche oltre i termini di decadenza ordinari. La norma è posta a tutela delle ragioni dell'Ufficio che altrimenti, impossibilitato a funzionare regolarmente a causa dei blocchi derivanti dalla pandemia, sarebbe incorso in decadenze. Non sussiste, invece, alcun diritto del contribuente a vedere posticipata la notifica degli avvisi. Inoltre, poiché la norma non prevede alcuna nullità in caso di notifica eseguita durante il periodo di sospensione dei termini e poiché la nullità deve essere tassativamente prevista dalla legge, il giudice non è legittimato a dichiararla. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.l. 34/20, art. 157

65. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2822 del 22 giugno 2021. Presidente: Beretta, Estensore: De Rosa**

Accertamento scaturente da somme detenute in Paesi "black list" – Raddoppio dei termini – Irretroattività della norma.
L'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009, ha introdotto un regime di presunzione legale relativa secondo la quale, in assenza di prova contraria ad opera del contribuente, le somme detenute in Paesi esteri a fiscalità privilegiata, ovvero quelli inseriti nella c.d. "black list", sono considerate come redditi sottratti al Fisco italiano. La norma citata, ai commi 2-bis e 2-ter, prevede anche il "raddoppio" dei termini per l'accertamento, ovvero l'adozione del c.d. "termine lungo", previsto per il caso di procedimenti tributari scaturenti da procedimenti penali. Deve tuttavia escludersi la retroattività della norma in esame, in quanto pur stabilendo il "raddoppio" dei termini, in nessuno dei casi considerati dalla norma si può ritenere che il Legislatore si sia espresso circa la sua retroattività. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/2009, art. 12, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 3878 del 2014

66. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 708 del 19 febbraio 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Faranda**

Ammortamento – Termini di decadenza – Decorso – Dal periodo d'imposta in cui il costo è stato concretamente sostenuto e l'ammortamento è stato iscritto a bilancio.
In ipotesi di costi che danno luogo a diritto a deduzione frazionata in più anni e di quote di ammortamento, la decadenza in danno dell'Agenzia deve ritenersi necessariamente maturare con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e l'ammortamento è stato iscritto a bilancio; è alle anzidette annualità che si ricollegano, infatti, i presupposti del diritto alla deduzione e, quindi, il diritto medesimo nel suo definitivo valore (mentre il frazionamento interferisce solo sul relativo mero esercizio) e la predisposizione della documentazione giustificativa. (F.V.A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 9993 del 24 aprile 2018

67. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1037 del 15 marzo 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Marcialis**

Dichiarazione – Controllo formale – Detrazioni pluriennali – Recupero – Decadenza – Termine – Decorre dall'anno del sostenimento della spesa che dà luogo alla detrazione.
Il potere dell'Agenzia delle Entrate di rettificare le detrazioni operate dai contribuenti in dichiarazione deve essere esercitato con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale le spese rilevanti sono state sostenute, periodo che risulta, dunque, idoneo a stabilire il termine iniziale di decadenza per la notifica di una cartella di pagamento a seguito di attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter, d.P.R. n. 600/1973; non è pertanto ammissibile che la detrazione ritenuta non spettante possa essere recuperata con riferimento alla singola rata dell'anno controllato. (F.V.A.)

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

68. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1688 del 4 maggio 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

Atti di accertamento – Raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice – Presupposti – Disciplina vigente sino al periodo d'imposta ante 2016.
La Suprema Corte ha ripetutamente e costantemente affermato, in tema di accertamento tributario, che il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili "ratione temporis" presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 e non anche la sua presentazione entro il termine ordinario quadriennale, come chiarito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011. Da ultimo, con l'art. 1, commi 130 e 131, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. " legge di stabilità 2016"), applicabile però relativamente al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi d'imposta successivi, le norme coinvolte hanno subito un'ulteriore radicale modifica, da un lato, con la soppressione testuale del raddoppio dei termini in presenza di violazioni penali tributarie e, dall'altro, con l'introduzione di nuovi e più ampi termini per la rettifica delle dichiarazioni sui redditi e sul valore aggiunto (da quattro a cinque anni, in caso di presentazione della dichiarazione e, da cinque a sette anni, in caso di dichiarazione omessa). (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 128/2015, art. 2; d.P.R. n. 600/1973, art. 43, co. 3; d.P.R. n. 633/1972, art. 57, co. 3; l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 130 e 131

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 11171/2016

69. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1697 del 5 maggio 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Betti**

Costi pluriennali – Ammortamento di beni immateriali – Termine per l'esercizio dell'azione accertatrice.
Se l'Amministrazione non ha disconosciuto l'originaria iscrizione del costo pluriennale nei termini previsti per l'accertamento di tale periodo d'imposta, le quote imputate negli anni successivi divengono deducibili. Infatti, qualora l'Ente impositore non abbia provveduto a contestare nell'esercizio in cui il costo pluriennale sia maturato ed imputato a bilancio in base al principio di competenza economica la legittimità della deducibilità fiscale, è preclusa la possibilità allo stesso di recuperare le singole quote di ammortamento imputate negli esercizi successivi e ciò sia in assoluto, sia, a maggior ragione, negli esercizi in relazione ai quali è decaduto il potere di accertamento rispetto all'esercizio in cui l'onere pluriennale è stato imputato in bilancio. (A.M.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 9993/2018

70. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2124 del 7 giugno 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Termine per l'accertamento – Rettifica dichiarazione – Decadenza – Non sussiste.
Nel caso di contestazione del presupposto costitutivo di una componente di reddito ad efficacia pluriennale, il termine di decadenza per l'accertamento va individuato con riferimento al termine per la rettifica della dichiarazione nella quale la singola quota del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio. (O.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 8500 del 25/03/2021

71. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2442 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Tributi erariali – Prescrizione – Termine decennale – Sanzioni tributarie – Prescrizione – Termine quinquennale.
Il termine di prescrizione dei crediti relativi a tributi erariali è quello decennale, mentre il termine di prescrizione dei crediti relativi alle sanzioni tributarie è quello quinquennale ex art. 20, comma 3, d.lgs. n. 472/1997. (S.Z.)

Riferimenti normativi: artt. 2946 e 2948, co. 1, n. 4 c.c.; d.lgs. 472/1997, art. 20, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., 10 dicembre 2009, n. 25790

DISCIPLINA SANZIONATORIA

72. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2767 del 22 giugno 2021. Presidente: Bricchetti, Estensore: Martinelli**

Amministratore di fatto – Società artificiosamente costituita – Sanzioni – Responsabilità solidale.
Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario sono, in generale, esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, ma tale principio non può però ritenersi operante anche nell'ipotesi di società artificiosamente costituita, dovendo comunque sussistere una differenza tra trasgressore e contribuente, non presente nel caso in cui la persona fisica sia l'esclusivo beneficiario delle violazioni contestate. L'amministratore di fatto, a determinate condizioni, risponde, conseguentemente, in solido con la società delle sole sanzioni amministrative pecuniarie conseguenti alle violazioni tributarie accertate a carico della stessa società. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 1904 del 28 gennaio 2020

73. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1220 del 26 marzo 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini**

Sanzioni amministrative – Società ed enti con personalità giuridica – Responsabile – È solo la società o l'ente – Amministratore di fatto – Non è tale.
Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto dell'art. 9, d.lgs. n. 472/1997, che non può costituire deroga all'art. 7, d.l. 269/2003, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. n. 472/1997, ma solo in quanto compatibili. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 9; d.l. 269/2003, art. 7, primo comma

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI, ordinanza n. 10975 del 18 aprile 2019

ALTRO

74. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 118 del 29 marzo 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti**

Accertamento – Società a ristretta base sociale – Distribuzione utili extracontabili – Presunzione – Inversione onere della prova – Sussiste.
In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società a ristretta base sociale, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili. Questa deve ritenersi avvenuta nel medesimo periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti, salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori utili siano stati accantonati o reinvestiti dalla società. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 47; art. 2729 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 33553 del 18 dicembre 2019

75. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 39 del 22 gennaio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Accertamento – Schede carburante – Errata compilazione – Conseguenze.
In tema di tributi erariali diretti e Iva, la possibilità di dedurre le spese per i consumi di carburante per autotrazione e di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta per il suo acquisto è subordinata alla circostanza che le c.d. "schede carburante", che l'addetto alla distribuzione è tenuto a rilasciare, siano complete in ogni loro parte e debitamente sottoscritte, senza che l'adempimento, all'uopo disposto, ammetta equipollente alcuno e indipendentemente dall'avvenuta contabilizzazione dell'operazione nelle scritture dell'impresa (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 22918 del 26 novembre 2018

76. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 296 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Trevisani**

Associazioni sportive dilettantistiche – Disconoscimento agevolazioni fiscali – Responsabilità dei membri di comitato.
Con riferimento alla responsabilità dei membri di comitato per le obbligazioni contratte dalle associazioni sportive dilettantistiche, per i debiti dell'associazione risponde l'associazione con il fondo comune, ma se questo è insufficiente, rispondono solidalmente con il loro patrimonio personale anche il Presidente, i membri del Consiglio Direttivo o chi ha agito in nome e per

conto dell'associazione. Pertanto, tutti i consiglieri presenti alle riunioni, agendo attivamente e\o omettendo di vigilare sulla conformità della gestione agli scopi istituzionali, sono corresponsabili delle obbligazioni conseguenti, tra cui quelle verso l'Amministrazione finanziaria. (E.C.)

Riferimenti normativi: l. n. 389/1991

77. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 333 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini**

Procedura concorsuale – Principio della par condicio creditorum – Tardivo versamento imposte – Condotta obbligata – Maggiorazione della sanzione – Illegittima.
Sono da ritenersi incompatibili con il regime concorsuale le sanzioni tributarie maggiorate per scadenza del termine (30 per cento), dato che la sanzione presuppone una condotta illegittima tenuta dal contribuente, mentre in presenza di procedura concorsuale non è possibile eseguire pagamenti se non nei termini e tempi della procedura, tenuta al rispetto della par condicio, per cui il ritardo come sopra sanzionato al 30 per cento era dovuto non ad una condotta illegittima, ma ad una condotta obbligata. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/97

78. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 343 del 3 giugno 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Accollo del debito tributario – Compensazione da parte di un terzo – Liberazione del debitore originario – Crediti inesistenti.
Nell'ipotesi di accollo del debito tributario altrui, la successiva compensazione esclude la liberazione del contribuente originario laddove ne venga individuata una inesistenza del credito da compensare. In linea generale, il debitore accollante non acquisisce il diritto alla solutio nei confronti dell'Erario e legittimamente l'Ufficio può rivolgersi al debitore principale domandandogli il pagamento delle imposte; a maggior ragione se il credito da compensare in capo al terzo è inesistente (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/97, art. 17; l. 212/00, art. 8, comma 2

79. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 19 del 18 gennaio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Obbligazione tributaria – Estinzione per compensazione – Ammissibilità – Accollo – Presupposti.
In materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche ed inderogabili norme di legge. Questo principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, c. 1, della l. n. 212/00, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dal periodo di imposta 2002. Pertanto, per le operazioni concluse prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 124/19, l'effettiva estinzione del debito tributario deve, in ogni caso, essere ammessa solo nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia ritenuto di aderire all'atto di accollo formalizzato secondo le disposizioni civilistiche, riconoscendo così all'accollante di compensare il debito accollato con il proprio credito d'imposta. Viceversa, in caso di mancata adesione, l'Amministrazione finanziaria ha diritto a negare la compensazione laddove possa derivargliene un reale pregiudizio come nel

caso in cui il credito opposto dovesse risultare effettivamente “non utilizzabile” o “inesistente”. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8, comma 1; d.lgs. 241/97, art. 17; art. 1273 c.c.; d.l. 124/19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 28162 del 26 novembre 2008; Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 17001 del 9 luglio 2013; Cassazione, sez. V, sentenza n. 10207 del 18 maggio 2016

80. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 24 del 20 gennaio 2021. Presidente: Platania, Estensore: Signorini**

Contribuente dichiarato fallito – Qualità di soggetto passivo del rapporto tributario i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento – Sussiste – Onere di notificazione anche al contribuente dichiarato fallito – Sussiste.
Gli atti impositivi, i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, devono essere notificati non solo al curatore, ma anche al fallito, il quale conserva la qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, pur essendo condizionata la loro impugnazione all’inerzia della curatela. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5392 del 18 marzo 2016

81. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 512 del 1° febbraio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Giudicianni**

Accertamento – Credito di imposta – Canoni da locazione non percepiti – Convalida di sfratto – Condizione necessaria.
Al fine del riconoscimento del credito d’imposta derivante da canoni di locazione non percepiti, è necessario che il contribuente locatore ottenga in sede giudiziale civile convalida di sfratto esecutivo e che la stessa indichi l’ammontare esatto delle somme non percepite, in aggiunta alla condizione preesistente che detti canone di locazione siano relativi ad unità immobiliari abitative e non ad uso commerciale. Dalla convalida, i canoni dichiarati e non riscossi su cui sono state pagate imposte contribuiranno alla formazione del credito d’imposta per il proprietario. (S.Be.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 26, co 1

82. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1403 del 30 marzo 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Civardi**

Accertamento – Iva– Compensazione crediti – Mancata apposizione del visto di conformità – Non pregiudica attività di controllo.
In tema di compensazione di crediti Iva, la mancata apposizione, sulla dichiarazione del contribuente, del visto di conformità del responsabile del centro di assistenza fiscale, previsto dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78/09, convertito nella l. n. 102/09, configura, anche ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni, una violazione meramente formale, non equiparabile ad un omesso versamento, in quanto non pregiudica l'esercizio delle attività di controllo da parte dell'ente accertatore e non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. (G.Na.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 574

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 5289 del 26 febbraio 2020

83. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 259 del 15 gennaio 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Accordo di ristrutturazione del debito omologato – Accertamento crediti tributari pregressi e irrogazione sanzioni – Preclusione – Non sussiste.

L'omologa dell'accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182-bis l.f., al pari dell'apertura di una procedura di concordato preventivo, non è ostativa né all'accertamento di crediti tributari pregressi, mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella di pagamento, né all'irrogazione di sanzioni pecuniarie ed accessori, maturati fino a tale momento, poiché, per un verso, l'accertamento del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria è condizione per la partecipazione della stessa alla procedura concorsuale, e, per un altro, le sanzioni pecuniarie danno luogo ad un credito del Fisco per il fatto stesso che si sia verificata la violazione della legge tributaria, senza che assuma rilevanza l'assoggettamento dell'impresa ad una procedura concorsuale o preconcordataria. (I.B.)

Riferimenti normativi: l.f., art. 182-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 9440 del 4 aprile 2019; Cass., sentenza n. 23322 del 27 settembre 2018

84. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 276 del 14 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Mancata presentazione dichiarazione – Ricostruzione induttiva reddito – Mancata imputazione costi – Accertamento invalido.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria – i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 (c.d. "accertamento d'ufficio") del d.P.R. n. 600/1973 – per ricostruire il reddito può ricorrere a presunzioni c.d. "supersemplici" (prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza). In tal caso, l'Amministrazione deve comunque determinare, ancorché induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva. In fattispecie, la mancata considerazione dei costi che il legale rappresentante della società accertata ha portato a conoscenza dell'ente impositivo rende invalido l'intero accertamento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

85. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 307 del 18 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Cancellazione di società di capitali dal Registro delle Imprese – Modifica legislativa – Differimento quinquennale degli effetti – Norma procedurale – Efficacia retroattiva.

In caso di cancellazione della società dal Registro delle Imprese, la disciplina di cui all'art. 28, co. 4, d.lgs. n. 175/2014, secondo cui l'estinzione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione, opera su un piano procedurale e non sostanziale. Per l'effetto, all'Amministrazione finanziaria è consentito notificare accertamenti anche nei confronti di società la cui cancellazione dal Registro delle Imprese sia avvenuta antecedentemente all'entrata in vigore della citata modifica legislativa (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.; d.lgs. n. 175/2014, art. 28, comma 4

86. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 809 del 26 febbraio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Sciarini**

Imposte sui redditi – Divieto di doppia imposizione – Presupposti.
Il divieto di doppia imposizione ex art. 67, d.P.R. n. 600/1973, non trova applicazione nel caso in cui vi sia diversità nei presupposti d'imposta, ossia quando differiscano i soggetti passivi (società e soci) e i requisiti delle rispettive imposte (Ires per la società ed Irpef per i soci). (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67

87. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 920 del 3 marzo 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Accertamento tributario – Sottoscrizione – Delega di firma.
Ai fini della valida sottoscrizione di un avviso di accertamento da parte di un funzionario delegato dal Capo Ufficio, non è richiesta alcuna indicazione nominativa della delega, né la sua temporaneità, apparendo conforme alle esigenze di buon andamento e di legalità della Pubblica Amministrazione ritenere che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. "delega di firma" possa avvenire attraverso l'emanazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 42, comma 1

88. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1730 del 6 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Detrazione pari al 55% delle spese sostenute per interventi di risparmio energetico – Comunicazione Enea.
La trasmissione all'Enea della comunicazione prevista per fruire della detrazione per interventi di risparmio energetico eseguita oltre il termine di 90 giorni dal collaudo o dalla fine lavori non porta alla decadenza del diritto alla detrazione, in quanto detta decadenza non è stata espressamente prevista da alcuna norma. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Consiglio di Stato, sez. VI, 13/3/2013, n. 1511; Consiglio di Stato 7/7/2014, n. 3431

89. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2147 dell'8 giugno 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

Questionario – Rifiuto di produrre documentazione – Inutilizzabilità in sede contenziosa.
La documentazione non prodotta in risposta al questionario è inutilizzabile, sia in sede amministrativa che contenziosa, se non prodotta e trasmessa all'invito dell'Ufficio, salva l'ipotesi dell'eventuale giustificazione della mancata produzione in sede di risposta al questionario. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 18405/2020 del 4 settembre 2020

90. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2455 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Produzione di documenti non esibiti in sede amministrativa – Non operatività della preclusione.

La preclusione alla produzione documentale in sede contenziosa prevista dall'art. 32, ultimo comma, d.P.R. n. 600/1973, è destinata a non operare nei casi in cui l'Ufficio non ha formulato alcuna richiesta di trasmissione di documenti, essendosi limitato a notificare un invito a comparire per l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 32, ultimo comma

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

IRPEF pag. 229

Redditi fondiari pag. 229

Redditi di capitale pag. 230

Redditi di lavoro dipendente pag. 231

Redditi di lavoro autonomo pag. 233

Redditi di impresa pag. 233

Redditi diversi pag. 235

Altro pag. 236

IRES pag. 239

Aliquota e detrazione d'imposta pag. 239

Riporto eccedenze-perdite pag. 239

Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze pag. 240

Dividendi/Interessi pag. 241

Ammortamenti/accantonamenti pag. 242

Ristretta base societaria pag. 242

Consolidato nazionale e mondiale pag. 245

Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti pag. 246

Operazioni straordinarie pag. 247

Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari) pag. 248

Enti del Terzo Settore (ETS) pag. 248

Altro pag. 249

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 253

DISCIPLINA SANZIONATORIA pag. 255

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO pag. 258

Transfer price pag. 258

Accertamenti da indagini finanziarie pag. 259

Onere della prova e thema probandum pag. 260

Contraddittorio endoprocedimentale pag. 262

Abuso del diritto pag. 264

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti pag. 264

ALTRO pag. 269

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

IRPEF

Redditi fondiari

91. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 593 del 16 febbraio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Accordo di riduzione del canone di locazione – Registrazione successiva alla maturazione del reddito – Rilevanza ai fini della determinazione del reddito – Non sussiste.
Ai fini della determinazione del reddito derivante da una locazione commerciale, la riduzione del canone di locazione, pur essendo valida ed efficace tra le parti a prescindere dalla registrazione presso l'Agenzia delle Entrate, non è opponibile al Fisco finché non interviene la registrazione (nel caso di specie, la Commissione ha ritenuto non rilevante, ai fini della determinazione del reddito, l'accordo di riduzione del canone registrato successivamente alla "maturazione" del reddito). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 37

92. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 868 del 2 marzo 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Ursilli**

Regime agevolato – Esclusione per le locazioni effettuate nell'esercizio d'impresa, arti o professioni – Profilo fiscale del locatore – Rileva – Profilo fiscale del conduttore – Non rileva.
L'art. 3 del d.lgs. 23/2011 introduce un regime agevolativo per la tassazione dei redditi fondiari ai fini dell'Irpef. L'art. 6 di tale disposizione esclude l'applicazione del regime agevolato "alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio d'impresa, o di arti e professioni". Sul punto, si ritiene che, al fine di individuare l'ambito soggettivo di tale esclusione, si debba fare riferimento unicamente al locatore, il quale non deve agire nell'esercizio d'impresa, arte o professione, a nulla rilevando il profilo fiscale del locatario. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 3, comma 6

93. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 898 del 3 marzo 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Gatti**

Perdita della natura di terreno edificabile – Rivalutazione – Pagamento terza rata – È dovuto.
La perdita della natura di terreno edificabile non costituisce giustificazione per il mancato pagamento della terza rata dell'imposta sostitutiva dovuta in relazione alla rivalutazione ex art. 7, l. 448/2001, la quale si è già perfezionata nel momento in cui il contribuente ha versato la prima rata dell'imposta. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: l. 448/2001, art. 7

94. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1747 del 10 maggio 2021. Presidente: Catania, Estensore: Capuzzi**

Rettifica rendita catastale – Necessità riferimenti di confronto – Sussiste.
Nel caso di rettifica della rendita catastale è necessario che l'Ufficio raffronti il valore di stima con i prezzi correnti per la vendita di unità immobiliari analoghe al fine di determinare il valore venale. In mancanza di detta comparazione la conseguenza è la nullità dell'accertamento. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949, art. 28, comma 2

95. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1839 del 17 maggio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Mancata percezione del reddito – Intimazione di sfratto – Ingiunzione di pagamento – Immobile sottoposto a pignoramento.

In materia di redditi fondiari vi è l'obbligo di dichiarazione dei canoni a carico del proprietario dell'immobile ovvero del possessore in forza di altro diritto reale, senza prevedere un'esclusione nel caso in cui il bene venga pignorato ed assegnato in custodia ad altri. Pertanto, in tema di imposte sui redditi, il reddito fondiario derivante dalla locazione di un immobile sottoposto a pignoramento concorre alla formazione del reddito del debitore esecutato, indipendentemente dalla percezione dei canoni. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 23 e 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16981/2020

96. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1996 del 27 maggio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

Morosità conduttore accertato con convalida di sfratto – Locazione ad uso diverso dall'abitativo – Credito d'imposta – Non spetta.

La questione relativa alla morosità del conduttore di una locazione commerciale è definita normativamente e ormai consolidata nella giurisprudenza di legittimità. Ai sensi dell'articolo 26 del TUIR, "i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'art. 33, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso". L'eccezione per il caso di morosità, invece, è espressamente prevista solo per le locazioni ad uso abitativo. La Suprema Corte, inoltre, ha sposato tale linea a partire dalla sentenza n. 651/2012, ribadendo che la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 26

Riferimenti normativi: Cassazione, sentenza n. 651/2021; Cass., 19240/2016

Redditi di capitale

97. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 22 del 4 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Accertamento società di fatto – Maggior reddito di partecipazione in capo al socio occulto – Sussiste.

In caso di contestazione dell'esistenza di "società di fatto", il cui reale scopo consiste nella realizzazione di profitti personali illeciti, avvalendosi dello schermo societario tramite compensazione di crediti Iva inesistenti, è legittimo l'accertamento del maggior reddito di partecipazione ex art. 5 TUIR in capo al soggetto che l'Amministrazione finanziaria dimostri essere l'amministratore di fatto e il socio occulto delle società destinatarie della predetta contestazione, anche avvalendosi degli elementi rinvenuti in sede di verifica condotta presso le società medesime, purché gravi, precisi e concordanti. (G.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 5

Redditi di lavoro dipendente

98. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 110 del 28 maggio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Formighieri**

Maggiori redditi lavoro dipendente – Obbligo allegazione pvc emesso nei confronti della società – Sussiste.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti ad una persona fisica, dipendente di una società, di avere percepito redditi superiori a quelli dichiarati è tenuta ad allegare il processo verbale di constatazione emesso a carico della società o quantomeno a produrlo in giudizio. Il processo verbale di constatazione è infatti atto in possesso della sola società e dei suoi organi dirigenziali ed amministrativi, il cui accesso e la cui disponibilità sono senza dubbio preclusi al dipendente legato da un rapporto di subordinazione con la società stessa. (S.A.)

Riferimenti normativi:

99. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2603 del 14 giugno 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Salvo**

Addizionale Irpef – Settore finanziario – Collaborazione coordinata e continuativa – Modalità retributive variabili – No contrasto Costituzione.

Nel settore finanziario, i dirigenti e i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono soggetti ad un prelievo addizionale sulle componenti variabili della retribuzione, erogate sotto forma di bonus o stock options, che eccedono l'importo corrispondente alla parte fissa del compenso. La ratio della disciplina è quella di scoraggiare tali modalità retributive, considerate pericolose per la stabilità finanziaria poiché hanno l'effetto di incentivare l'assunzione di rischi eccessivi. La Corte Costituzionale nel 2014 ha confermato la legittimità dell'intervento normativo. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.l. 31 maggio 2010 n. 78, art. 33, comma 1 e 2-bis, circolare n. 41/E

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 201/2014

100. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 27 del 13 gennaio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Residenza – Lavoratore frontaliero – Titolare di permesso di tipo "G".

Premesso che l'Italia e la Confederazione elvetica hanno stipulato nel 1979 una Convenzione contro le doppie imposizioni, tale regime che è valido, in generale, per i lavoratori residenti in uno dei due Stati che operano, quali lavoratori dipendenti, nell'altro Stato, non riguarda i lavoratori " frontalieri" ai quali si applica l'Accordo tra Italia e Svizzera del 03.10.1974 ove è stabilito che il reddito prodotto dal residente di uno Stato sul territorio dell'altro Stato è imponibile, esclusivamente, in quest'ultimo. Per lavoratore "frontaliero", titolare di permesso di tipo "G", si deve intendere "qualsiasi lavoratore occupato sul territorio di uno Stato membro e residente sul territorio di un altro Stato membro dove torna, di regola, ogni giorno o almeno una volta alla settimana". Ciò posto, non avendo presentato il contribuente la dichiarazione dei redditi in Italia, il reddito percepito in Svizzera è imponibile in Italia e non può beneficiare dello scomputo delle imposte assolte in Svizzera. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51; Accordo tra Italia e Svizzera del 03.10.1974 relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Sondrio n. 108/1/2018

101. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 191 del 12 gennaio 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Betti**

Addizionale su bonus e stock options – Base imponibile.
A seguito dell'introduzione del comma 2-bis nell'art. 33, d.l. 78/2010, l'addizionale su bonus e stock options si applica sull'intera parte della retribuzione variabile eccedente quella fissa, a condizione che la componente variabile ecceda il triplo della parte fissa della retribuzione; la novella portata dall'art. 23, d.l. 98/2011, ha modificato solo la base imponibile del prelievo, non i suoi presupposti. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.l. 31 maggio 2010, n. 78, art. 33, comma 2-bis, come modificato dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23

102. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 233 del 14 gennaio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Settore finanziario – Tassazione dei bonus – Aliquota addizionale – Si applica a tutti gli emolumenti che eccedono la quota fissa di retribuzione.
In seguito alla modifica dell'art. 33 del d.l. 78/2010, ad opera del d.l. 98/2011, convertito, i compensi erogati sotto forma di bonus e stock options, in favore di dirigenti nel settore finanziario, nonché di titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore, scontano un prelievo addizionale, con aliquota del 10 per cento, anche se non eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 33

103. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 859 del 1° marzo 2021. Presidente: Catania, Estensore: Mietto**

Conciliazione giudiziale – Risoluzione rapporto di lavoro – Transazione novativa – Non sussiste – Transazione semplice – Sussiste – Somme versate per effetto della conciliazione – Tassazione separata – Sussiste.
Le somme di denaro percepite per effetto di una conciliazione giudiziale raggiunta nell'ambito di una vertenza concernente la risoluzione di un rapporto di lavoro, non derivando da una transazione novativa, non costituiscono redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR; al contrario, derivando da una transazione "semplice", si intendono percepite in conseguenza della risoluzione del rapporto di lavoro, e in quanto tali sono soggette a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. a) del TUIR. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 67, comma 1, lett. l); art. 17, comma 1, lett. a)

104. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1132 del 23 marzo 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**

Contributi previdenziali facoltativi – Imponibilità – Sussiste.
Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, a norma dell'art. 48 vigente ratione temporis (oggi art. 51), d.P.R. 917/1986, soltanto i contributi previdenziali obbligatori, quelli versati cioè «in ottemperanza a disposizioni di legge»; ne consegue che l'imponibile delle prestazioni erogate dai fondi di previdenza complementare per il personale degli istituti bancari include anche i contributi versati dal dipendente, attesa la loro natura facoltativa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 51

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-tributaria, ordinanza n. 124 del 4 gennaio 2018; Cassazione, sezione VI-tributaria, ordinanza n. 23030 del 29 ottobre 2014; Cassazione, sezione V, sentenza n. 11156 del 7 maggio 2010

Redditi di lavoro autonomo

105. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 96 del 3 maggio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Spese pubblicità – Inerenza – Deducibilità – Sussiste.
In materia di inerenza dei costi deducibili deve rinvenirsi una correlazione del costo di cui si tratta non in relazione ai ricavi, bensì in relazione all'attività imprenditoriale nel suo complesso, avuto riguardo all'oggetto dell'impresa. La ratio di questo principio trova giustificazione nella nozione di reddito d'impresa e non nella correlazione tra costi e ricavi di cui all'art. 109, c. 5, del d.P.R. 917/86, escludendosi dal novero dei costi deducibili solo quelli che si collocano in una sfera estranea all'attività imprenditoriale. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109, c. 5; l. 289/02, art. 90, c. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 902 del 17 gennaio 2020; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 450 dell'11 gennaio 2018

106. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 106 del 21 maggio 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Cantoni**

Spese pubblicità – Inerenza – Deducibilità – Non sussiste.
Perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì verificare che ne sia comprovata l'inerenza, quest'ultima da intendersi come imprescindibile nesso funzionale che deve legare il costo alla vita dell'impresa. Ne consegue che i costi sostenuti per l'acquisto di buoni pasto non possono considerarsi inerenti laddove il contribuente non sia in grado di fornire elementi di prova atti a dimostrare che i buoni pasto acquistati e contabilizzati siano stati effettivamente utilizzati in occasione dello svolgimento della professione di medico del lavoro. (S.A.)

Riferimenti normativi: art. 2967 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 1470 del 20 novembre 2001; Cassazione, sez. V, sentenza n. 4755 del 26 febbraio 2010

Redditi di impresa

107. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 22 del 19 gennaio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

Rapporto di agenzia – Deducibilità – Accantonamenti indennità suppletiva di clientela – Accantonamenti indennità fine rapporto – Assimilazione – Sussiste.
In tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 70 (ora 105) del d.P.R. 917/86, sulla deducibilità fiscale degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto, si applica anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti, da reputarsi inclusa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia" cui fa riferimento l'art. 16 (ora 17), comma 1, lett. d), del medesimo d.P.R., richiamato dal comma 3 del menzionato art. 70, dovendosi ritenere tale locuzione riferita a tutta la materia regolata dall'art. 1751 c.c., il quale, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. 303/91 (a decorrere dal 1° gennaio 1993), contiene l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perché di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), né potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti in virtù del carattere aleatorio dell'indennità. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 17, 105; art. 1751 c.c.; d.lgs. 303/91

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 20946 del 6 agosto 2019; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 19620 del 24 luglio 2018

108. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 36 del 24 febbraio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

Impresa familiare – Redditi di impresa – Sopravvenienza passiva – Deducibilità – Presupposti – Non sussistono.

Le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza". In tema di sopravvenienze passive, l'art. 101, c. 4, del d.P.R. 917/86, che prevede la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negativi del reddito d'impresa, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, va interpretato nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione stessa deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità. Diversamente, si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, che rappresenta invece criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d'impresa. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 104, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 16167 del 28 luglio 2020; Cassazione, sez. V, sentenza n. 9068 del 6 maggio 2015

109. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2931 del 30 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Redditi prodotti in forma associata – La rettifica del maggior reddito di una società di persone è imputata anche al socio accomandante.

Il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone è imputato al socio, ai fini Irpef, in proporzione della relativa quota di partecipazione. Tale principio si applica anche al socio accomandante di società in accomandita semplice, essendo irrilevante l'estraneità di tale specie di soci all'amministrazione della società, in quanto ad essi è sempre consentito di verificare l'effettivo ammontare degli utili conseguiti (potere di controllo). (M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 16116 del 28 giugno 2017

110. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 99 del 30 marzo 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis**

Contabilità formalmente regolare – Accertamento in rettifica – Ammissibilità – Condizioni.

L'accertamento con metodo analitico-induttivo, con il quale l'Ufficio finanziario procede alla rettifica di singoli componenti reddituali, ancorché di rilevante importo, è consentito, ai sensi dell'art. 39, comma primo, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, 5 ottobre 2007, n. 20857

111. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2081 del 4 giugno 2021. Presidente: Guicciardi, Estensore: Speranza**

Costi e oneri deducibili – Onere della prova.
L'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del d.P.R. n. 597/1973 e d.P.R. n. 598/1973, che del d.P.R. n. 917/1986, grava sul contribuente. Nei poteri dell'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra anche la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. L'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi. (L.Mar.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, 8 ottobre 2014, n. 21184

112. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2119 del 7 giugno 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza**

Determinazione del reddito – Detrazioni – Costi di acquisizione – Jus superveniens con carattere retroattivo – Conseguenze – Fattispecie.
In tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis, l. 537/1993 (nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, d.l. 16/2012, conv. in l. 44/2012), che opera, in ragione del precedente comma 3, quale "jus superveniens" con efficacia retroattiva "in bonam partem", sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello"), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. (L.Mar.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 26461 del 17 dicembre 2014

Redditi diversi

113. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 9 del 12 gennaio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Lamari**

Plusvalenza cessione terreno – Vincolo di inedificabilità assoluta – Non sussiste.
La cessione di un terreno inserito in zona VSA (ossia tra le aree verdi di salvaguardia ambientale)**,** presentando, dunque, un vincolo di inedificabilità assoluta, previsto da legge statale-regionale, senza alcun vincolo temporale, non integra alcuna delle fattispecie di cui all'art. 67, d.P.R. 917/86 e, dunque, non può dar luogo a una plusvalenza fiscalmente rilevante. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 67

114. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 382 del 25 gennaio 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Cessione fabbricato su aree edificabile – Intenzione dell'acquirente – Non rileva.
In materia di plusvalenza fiscalmente rilevante, la cessione di un terreno sul quale insiste un fabbricato da demolire va trattato alla stregua di una cessione di immobile e non quale terreno edificabile ex art. 67, co. 1, lett. b). A tal fine, ai sensi della disposizione da ultimo citata, fatto presupposto generatore dell'obbligazione tributaria va individuato sotto un profilo esclusivamente oggettivo (id est la natura del bene) a nulla rilevando le intrinseche intenzioni (poi, nel caso di specie, realizzatesi), ancorché edificatorie, dell'acquirente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ord. n. 22409 del 6 settembre 2019

115. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2025 del 4 giugno 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Bianchi**

Plusvalenza – Cessione di fabbricato di cui è prevista la demolizione – Cessione di fabbricato e non di area fabbricabile – È tale.
Ai sensi del d.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. b), (ora 61) e alt. 16 (ora 17), comma 1, lett. g)-bis, sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso "di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione"; non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato, ancorché, come nella specie, le parti ne abbiano previsto la demolizione unitamente alla successiva edificazione. Da parte dell'acquirente, di un nuovo immobile da trasferire in proprietà dell'alienante, non potendo la potenzialità edificatoria dipendere da elementi la cui realizzazione è futura ed eventuale, rimessa, peraltro, ad un soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione. Da ciò discende l'infondatezza della pretesa erariale. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 67

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 15920 del 26 giugno 2017

Altro

116. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 61 del 19 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Detrazioni per recupero patrimonio edilizio – Dichiarazione – Indicazione dei dati catastali dell'immobile – Omissione – Indicazione mediante dichiarazione integrativa – Inidoneità.
L'omessa indicazione dei dati catastali dell'immobile a cui si riferiscono le spese di ristrutturazione di cui il contribuente richiede la detrazione nella prima dichiarazione utile per fruire delle detrazioni, comporta la decadenza dal beneficio, non essendo idonea a soddisfare il requisito di legge (indicazione dei dati catastali nella prima dichiarazione utile per beneficiare della detrazione) la dichiarazione integrativa che non costituisce "prima dichiarazione utile". (M.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 70/11, art.7, c. 2; d.m. 41/98, art. 4, c. 1, lett. a)

117. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 36 del 22 febbraio 2021. Presidente: Abate, Estensore: Mancini**

Credito per imposte assolte all'estero – Definitività – Significato – Prova.
Il credito del contribuente italiano per le imposte assolte all'estero spetta, ex art. 165 TUIR, se esse sono definitive, da intendersi nel senso di non essere suscettibili di modificazione in favore del contribuente. La definitività delle imposte assolte all'estero può essere desunta da documenti attestanti in modo certo l'entità delle imposte estere e la circostanza che per esse il pagamento non è stato effettuato a titolo di acconto o in via provvisoria, in assenza di puntuali elementi contrari allegati dall'Ufficio. (D.Z.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 165

118. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 3 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni**

Bonus mobili – Detrazione – Presupposti – Non sussistono.
La detrazione delle spese sostenute per l'acquisto di mobili è strettamente subordinata alla detrazione per spese di ristrutturazione edilizia. Pertanto, laddove l'acquisto di mobili sia intervenuto prima dell'inizio dei lavori di ristrutturazione edilizia, la detrazione delle spese relative ai mobili non spetta. (S.A.)

Riferimenti normativi:

119. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 398 del 27 gennaio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Credito per le imposte pagate all'estero – Periodo di competenza – Decadenza – Non sussiste – Condizioni.
L'art. 165 del TUIR, in ordine alle imposte pagate all'estero, non pone alcuno "sbarramento" al limite temporale entro cui il contribuente deve richiedere le detrazioni. Gli unici limiti sono il calcolo che deve essere effettuato tenendo conto dell'anno di competenza in cui si sono formati i redditi ed il termine decennale, previsto dall'art. 2946 c.c., entro cui richiedere dette detrazioni. (E.B.)

Riferimenti normativi: art. 165, comma 4, TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Piemonte, sez. I, sentenza n. 30 del 9 gennaio 2019

120. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1060 del 9 marzo 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Detrazioni per efficientamento energetico – Beni strumentali all'esercizio dell'impresa.
Tra i soggetti che possono avvalersi della detrazione d'imposta per gli interventi di risparmio energetico sono compresi i privati titolari di reddito di impresa e la legge non fa distinzione tra edifici strumentali e quelli concessi in locazione, ovvero di effettivo utilizzo diretto o indiretto degli stessi, richiedendo unicamente che all'intervento effettuato consegua un'effettiva riduzione dei consumi energetici. Le interpretazioni ministeriali che limitano la fruibilità della detrazione d'imposta ai soli interventi su beni strumentali e non sui beni merce, si riferiscono a circolari e risoluzioni e le leggi, che si sono susseguite nel tempo, non pongono distinzioni su uso diretto o indiretto o su altri specifici vincoli come l'effettivo e immediato uso dei beni. Di conseguenza ed in ossequio al principio quae non dixit non voluit, il legislatore ha voluto esclusivamente agevolare gli investimenti in risparmio energetico che comportino un effettivo risparmio dei consumi, prescindendo da chi usufruisca di tale risparmio. (F.G.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, co. 344

121. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1521 del 12 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Ortolani**

Addizionale su stock-options e altri emolumenti variabili – Quantificazione della base imponibile.

La modifica normativa introdotta all'art. 33 del d.l. 78/10 con il nuovo comma 2 bis in relazione all'addizionale su stock-options e altri emolumenti variabili attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore, non influisce sulle condizioni di applicabilità della normativa stessa, poiché il comma 2 bis si limita ad evidenziare la base imponibile qualora si verifichi la condizione di applicabilità della addizionale e di cui al primo comma. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/10, art. 33

122. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 131 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Correra**

Redditi prodotti all'estero – Credito d'imposta – Spettanza – Condizioni – Presentazione della dichiarazione – È dovuta.

Ai fini della spettanza del credito per imposte estere, la presentazione della dichiarazione non può essere sostituita dalla comunicazione del modello CUD da parte del sostituto d'imposta, nella specie, il datore di lavoro del contribuente, trattandosi di adempimenti del tutto diversi per finalità e attestazione di provenienza. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 165, comma 8

123. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 594 del 16 febbraio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Spese di ristrutturazione edilizia – Immobile ad uno promiscuo – Detrazione – Spettanza nella misura del 50%.

Ai fini della fruizione della detrazione per spese di ristrutturazione edilizia prevista dall'art. 16-bis del TUIR, dirimente è la qualificazione del bene come "unità immobiliare residenziale" adibita "promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale", mentre, a differenza di quanto ritenuto dal giudice di primo grado, è irrilevante la distinzione tra bene strumentale/bene merce/bene patrimoniale, in quanto detta differente qualificazione è stata elaborata dalla giurisprudenza ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Ne consegue che l'iscrizione dell'unità immobiliare nei registri societari (registro inventari) è ex se prova che trattasi di bene, quanto meno "promiscuamente", destinato all'esercizio di "arte" o "professione" ovvero di "attività commerciale" e, pertanto, in ossequio a quanto previsto dall'art. 16-bis, comma 5, del TUIR, la detrazione spetta nella misura del 50 per cento. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 16-bis, comma 5, art. 40, art. 77

124. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 763 del 23 febbraio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Trasferimenti immobiliari – Detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energica – Decesso dell'avente diritto – Trasmissibilità all'erede – Condizioni.

In caso di decesso dell'avente diritto alle detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energica, lo stesso diritto si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene, mentre nel caso che l'immobile risulti anche in parte locato, non è possibile dar luogo al riconoscimento delle spese di ristrutturazione che hanno eventualmente riguardato parti comuni o addirittura l'intero medesimo immobile, dato che, in tal caso, non può considerarsi avverato il presupposto

giuridico stabilito dalla norma, che è quello che il bene sul siano stati effettuati i lavori dal de cuius siano nella disponibilità "materiale" oltre che diretta da parte dell'erede che poi vuole beneficiare della detrazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 16-bis, comma 8

125. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 875 del 2 marzo 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Ursilli**

Diritto alla detrazione – Omissione di adempimenti formali – Non rileva.
Il diritto alla fruizione della detrazione per interventi di riqualificazione energetica non può essere negato in conseguenza del ritardo nel compimento di un adempimento formale previsto non già da una disposizione di legge, ma da una norma di rango regolamentare. Ne consegue che il diritto a fruire della detrazione non può essere disconosciuto a causa del fatto che la prescritta comunicazione all'ENEA è avvenuta oltre i 90 giorni previsti dall'art. 4 del decreto interministeriale del 19 febbraio 2007. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: decreto interministeriale del 19 febbraio 2007, art. 4

IRES

Aliquota e detrazione d'imposta

126. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 186 del 18 marzo 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Trevisani**

Deducibilità costi di sponsorizzazione – Onere della prova – Congruità – Inerenza.
In materia di Ires, ai fini della deducibilità delle spese relative a un contratto di sponsorizzazione, il contribuente ha l'onere di dimostrare la congruità dei costi in rapporto all'attività ed al volume d'affari legato all'attività di sponsor, nonché l'inerenza delle spese in termini di concreto vantaggio che la società avrebbe ritratto in termini di allargamento della clientela e di incremento dei ricavi. (Nel caso di specie tale onere non è stato assolto in quanto la ricorrente avrebbe prodotto un unico documento, ossia il contratto controfirmato dai legali rappresentanti delle società inconfutabilmente intrecciati da rapporti societari e di parentela, nel quale mancava un vero e proprio piano organizzato di diffusione pubblicitaria e le modalità di esecuzione della prestazione). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 109, comma 5, TUIR

127. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 127 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Correra**

Detrazioni – Interventi di riqualificazione energetica – Spettanza – Ambito soggettivo e oggettivo.
La detrazione dall'imposta lorda, di cui all'art. 1, commi 344 e seguenti, l. 296/2006, per spese relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti spetta anche ai titolari di reddito d'impresa, incluse le società, che abbiano eseguito lavori su edifici concessi in locazione a terzi. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 344 e seguenti

Riporto eccedenze-perdite

128. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 175 del 12 marzo 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Richiesta rimborso – Agevolazioni – Applicabilità – Periodo di riferimento.

In materia di Ires, nel caso in cui la società abbia effettuato gli investimenti ambientali tra gli anni 2008 e 2011, in vigenza delle agevolazioni previste dall'art. 6, commi da 13 a 19, della legge 388/2000, trova applicazione il disposto del comma 11 dell'art. 7 d.l. n. 83 del 2012, che fa salvi i procedimenti avviati in data anteriore all'entrata in vigore (il 26.6.2012) del d.l. stesso, riferendosi, la norma transitoria, all'avvio degli investimenti ambientali e all'entrata in esercizio degli impianti, non potendosi riferire la decadenza dal diritto di avvalersi dell'agevolazione al fatto di non averlo esercitato prima dell'abrogazione della norma che tale agevolazione contemplava. Tuttavia, è necessario che tale diritto di avvalersi dell'agevolazione sia esercitato in tempo utile, cioè nei termini (e con le procedure) previsti dalla legge. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. 388 del 2000, art. 6, commi 13-19

Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze

129. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 185 del 18 marzo 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Trevisani**

Oneri deducibili – Inerenza – Oggetto sociale – Onere della prova.

I) In tema di Ires, il credito, della cui perdita si può chiedere la deduzione nel periodo di imputazione in bilancio quale componente negativa del reddito di impresa, deve essere inerente l'attività di quest'ultima, coerentemente al suo oggetto sociale. (Nel caso di specie, la società aveva dedotto fiscalmente perdite relative a crediti derivanti da attività non previste nello statuto sociale, sicché la Ctp non accoglieva il ricorso da questa presentato).

II) In tema di Ires, la deducibilità è ancorata a criteri di precisione e certezza, il cui onere probatorio incombe necessariamente, in via ordinaria, in capo al contribuente creditore che intende avvalersene. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 101 comma 7 e art. 94 comma 6 TUIR

130. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1409 del 30 marzo 2021. Presidente: Bricchetti, Estensore: Bricchetti**

Rinuncia a diritto di superficie – Atto non oneroso – Minusvalenza – Non sussiste deducibilità.

La rinuncia ad un diritto di superficie a seguito del quale il contribuente iscrive in bilancio una perdita, è un atto unilaterale ed abdicativo, con efficacia puramente dismissiva del diritto, la cui natura non può essere equiparata a quella bilaterale di una rinuncia estintiva: pertanto, da un punto di vista fiscale, tale rinuncia non può essere considerata onerosa e la relativa minusvalenza non è da considerarsi deducibile, stante l'inapplicabilità degli artt. 86, comma 1, lett. a) e 101, comma 1, TUIR. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 86, comma 1, lett. a) e 101, comma 1

131. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1512 del 12 aprile 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Beretta**

Compravendita – Prestazione principale ineseguita – Caparra confirmatoria – È plusvalenza imponibile.
La caparra convenuta nel preliminare di compravendita e trattenuta dal promissario acquirente in quanto la prestazione principale rimane ineseguita, è assoggettabile a imposizione diretta, rilevando come plusvalenza imponibile, poiché la prestazione principale, rimasta ineseguita, avrebbe costituito reddito ai sensi dell'art. 67, comma 1, del TUIR. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11307 del 31 maggio 2016

132. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2151 del 17 maggio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Giudicianni**

Inerenza – Costi per attività – Giudizio qualitativo – Deducibilità – Sussiste.
In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa e connette detti costi all'esercizio dell'attività di impresa, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta). Pertanto, è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Nel caso in esame, i giudici hanno ritenuto deducibili i costi connessi a servizi gestionali pagati dalla ricorrente alla società controllante del gruppo senza che da tali costi si fossero generati ricavi diretti). (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 109 del TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza 11 gennaio 2018, n. 450

133. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2209 del 17 maggio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

Cost sharing agreements – Connessione con i ricavi – Utilità adeguatamente documentata – Deducibilità – Onere della prova – Contribuente – Sussiste.
Nell'ambito dei costi addebitati da una società controllante alle altre società del gruppo (cost sharing agreements), la deduzione è ammissibile solo se detti costi sono inerenti ai ricavi della controllata e relativi ai servizi effettivamente resi dai quali quest'ultima abbia tratto una reale utilità, determinabile ed adeguatamente documentata. Inoltre, l'onere della prova (e delle specifiche allegazioni) degli elementi per determinare l'effettiva o potenziale utilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi da parte della società controllante grava sulla società controllata che effettua la deduzione. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 109 del TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 22 marzo 2021, n. 8001

134. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 253 del 15 gennaio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Atanasio**

Redditi d'impresa – Plusvalenza – Va dichiarata nel periodo in cui è realizzata – Eventuale restituzione dell'incasso – Rilevanza autonoma – Principio di competenza – Inderogabile.
È obbligo del contribuente dichiarare la plusvalenza nel periodo in cui è formalmente realizzata, a prescindere da quando avviene materialmente l'incasso della somma lucrata. In applicazione di tale principio, la plusvalenza realizzata con la vendita dell'azienda va dichiarata secondo il

criterio della competenza, a nulla rilevando che, eventualmente e successivamente, la vendita possa essere annullata, con conseguente restituzione dell'incasso. I due momenti comportano due eventi fiscalmente autonomi, la realizzazione della plusvalenza per mezzo della vendita, da un lato, e la restituzione della somma conseguente all'annullamento della vendita, dall'altro. Così che, per il principio inderogabile di competenza, l'uno evento va dichiarato come guadagno e l'altro come perdita nei distinti momenti in cui formalmente si verificano. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 24378 del 30 novembre 2016; Cass., sentenza n. 29745 del 19 dicembre 2008

Dividendi/Interessi

135. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1847 del 17 maggio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Interessi deducibili – Contratto di cash pooling – Deducibilità.
Il presupposto oggettivo della sopravvenuta disciplina dell'art. 96, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di deducibilità degli interessi passivi a fini Ires impone che gli interessi passivi derivino da: (a) una operazione finanziaria; (b) un rapporto contrattuale avente causa finanziaria; ovvero (c) un rapporto contrattuale contenente una componente finanziaria significativa. Esso trova quindi applicazione non soltanto ad un rapporto contrattuale avente causa finanziaria, ma anche da un rapporto contrattuale contenente una componente finanziaria significativa, come il contratto di cash pooling. Sono dunque rilevanti, ai fini dell'art. 96 d.P.R. 917/86, sia gli interessi che hanno causa finanziaria, sia quelli che derivano da un rapporto contrattuale che contiene una componente di finanziamento significativa (come il contratto di cash pooling). (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 96

Ammortamenti/accantonamenti

136. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 291 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Accantonamenti – Trattamento di fine mandato – Deducibilità dal reddito d'impresa.
Allorquando sussistono i requisiti di ragionevolezza e congruenza rispetto all'attività economica e alle dimensioni aziendali, l'accantonamento del "trattamento di fine mandato" previsto per gli amministratori è pienamente deducibile dal reddito d'impresa e ciò anche quando vi sia incongruenza tra l'ammontare del compenso materialmente versato e l'ammontare dell'accantonamento contabilizzato. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, artt. 105 e 109

137. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 365 del 26 gennaio 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Accantonamenti risarcimento danni da condotta anticoncorrenziale – Inerenza – Sussistenza – Onere della prova – Incombenza sul contribuente.
In tema di reddito d'impresa, costituiscono costi deducibili gli accantonamenti per risarcimento dei danni da condotta anticoncorrenziale del contribuente, sul quale grava l'onere di provare che tali costi siano strumentali alla produzione del reddito d'impresa. Tale principio si applica anche agli accantonamenti per oneri risarcitori dei danni derivanti dalla violazione del divieto

di storno dei clienti e del patto di non concorrenza, previsti da un precedente contratto di lavoro dipendente. (E.B.)

Riferimenti normativi: art. 109, comma 2, TUIR

138. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1808 del 13 maggio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Quote di ammortamento – Accertabilità – Originaria iscrizione non contestata entro i termini decadenziali applicabili – Rileva – Cristallizzazione delle quote successive – Sussiste.
In tema di ammortamento di costi pluriennali, deve farsi applicazione del principio per cui l'autonomia dei periodi di imposta non opera in relazione a situazioni unitarie destinate a ripercotersi su annualità successive. Pertanto, se non tempestivamente contestata l'originaria iscrizione del costo deducibile per quote di ammortamento, entro i termini decadenziali ad essa applicabili, le quote degli anni successivi restano cristallizzate e non accertabili. (D.Z.)

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

Ristretta base societaria

139. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 186 del 31 maggio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Mannella**

Presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili – Sussiste – Inversione dell'onere della prova.
Nel caso di attribuzione ai soci di utili extracontabili accertati in capo alla società, la consolidata giurisprudenza della Suprema Corte consente di affermare che nelle ipotesi di società a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. La presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio può essere vinta dal contribuente anche fornendo la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria. Spetta, quindi, al contribuente offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati fatti oggetto di distribuzione e tale assunto trova fondamento nella considerazione che la ristretta base partecipativa di una società fa sussistere quei requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici che determinano l'inversione dell'onere della prova contraria in capo al contribuente. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. n. 15895 del 24/07/2020

140. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 197 dell'11 giugno 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita**

Presunzione di distribuzione di utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa – Non violato il divieto di presunzioni di secondo grado – Vincolo di solidarietà tra i soci – 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 presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale. (G.B.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, 29 luglio 2016 n. 15824; Cass., sez. VI, 28 novembre 2014 n. 25271

141. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 112 del 16 febbraio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Utili extracontabili – Società a ristretta base sociale – Distribuzione – Presunzione – Sussiste.
In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.

142. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 31 dell'8 febbraio 2021. Presidente: De Giorgio, Estensore: De Giorgio**

Ristretta base partecipativa – Presunzione di distribuzione ai soci degli utili extra-bilancio in caso di accertamento nei confronti della società – Legittimità – Sussiste – Ristretta base partecipativa del socio – Rileva.
In caso di accertamento di maggiori redditi in capo alla società di capitali, è legittima la presunzione di attribuzione e distribuzione ai soci degli utili extra-bilancio in ragione delle rispettive quote societarie possedute, se la società è a ristretta base partecipativa, a maggior ragione se l'accertamento nei confronti della società è divenuto definitivo. Spetta al contribuente fornire la prova contraria del fatto che maggiori redditi sono stati accantonati ovvero reinvestiti dalla società; onere della prova che nel caso di specie non è stato assolto. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 97/1986, art. 5

143. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 32 del 12 febbraio 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

Ristretta base societaria – Accertamento a carico della società – Definitività – Notifica a mani dell'amministratore in carico – Accertamento a carico del socio.
In tema di rapporto tra l'accertamento di utili di natura extracontabile nei confronti di una società di capitali e l'accertamento nei confronti del socio della stessa, quale percettore degli utili stessi, quando si versi in ipotesi di organismo a ristretta base societaria, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati invece accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti. Pertanto, ove il reddito nei confronti della società risulti accertato in maniera definitiva, il giudizio nei confronti del socio è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa, che è l'unica destinataria del provvedimento di accertamento e rettifica del reddito sociale, essendo i soci privi di legittimazione all'impugnativa processuale in proprio. Stante tuttavia la gravità delle ricadute che l'accertamento pregiudicante (quello eseguito a carico della società di capitali) può avere sull'accertamento pregiudicato (quello eseguito a carico del socio), al giudice tributario, investito del giudizio avverso l'avviso di accertamento emesso a carico del socio, è consentito di verificare, sia pure incidentalmente, la regolarità della notifica dell'atto impositivo a carico della società, in assenza della quale non può considerarsi definitivo l'accertamento medesimo. Pertanto, ogni qual volta

l'Amministrazione finanziaria ritenga di eseguire la notifica dell'accertamento a carico della società non già presso il domicilio fiscale di quest'ultima, ma a mani dell'amministratore, deve previamente accertarsi chi sia l'amministratore in carica. Ne consegue, che la notifica dell'accertamento a carico di una società a persona che non rappresenta più quest'ultima non può ritenersi validamente eseguita e perfezionata in capo alla società medesima, e l'avviso di accertamento così notificato non può considerarsi definitivo e non può spiegare effetti sull'accertamento pregiudicato emesso nei confronti del socio, che deve quindi essere annullato. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 58 e 60; d.P.R. 633/72, art. 35

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 6197 del 16 marzo 2007; Cassazione, sez. V, sentenza n. 2214 del 31 gennaio 2011; Cassazione, sez. V, sentenza n. 441 del 10 gennaio 2013; Cassazione, SS.UU., sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008

144. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2907 del 29 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti**

Utili extra-bilancio – Legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo ad una società di capitali a ristretta base sociale.
In presenza di società di capitali a ristretta base societaria ed in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro-quota ai soci degli utili stessi occulti. Operazione logica questa che non viola il divieto di presunzione di secondo grado (c.d. preasumptio de praesumpto) poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati bensì dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e reciproco controllo dei soci che normalmente caratterizza la gestione sociale. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 97/1986, art. 59

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione nn. 20721/2010, 3896/2008, 16277/2007, 16885/2003, 7174/2002, 2390/2000

145. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1517 del 19 aprile 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Ristretta base societaria – Presunzione – Onere della prova.
In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è legittima la presunzione di distribuzione pro quota ai soci di utili extracontabili accertati nei confronti della società: ciò non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza dei maggiori redditi della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, la quale implica, normalmente, un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, nonché un elevato grado, da parte loro, di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali; resta salva la facoltà del socio di fornire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società o da essa reinvestiti. (G.G.)

Riferimenti normativi: art. 2729 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 23 dicembre 2018, n. 32959

146. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2245 del 15 giugno 2021. Presidente: Marini, Estensore: Marcantonio**

Ristretta base societaria – Accertamento di maggior reddito della società – Riflessi sui soci.
Si può presumere la distribuzione degli utili extra-bilancio accertati in capo alla società di capitali con ristretta base azionaria, in quanto un tale assetto fa ritenere verosimile che tutti i soci siano

consapevoli dell'esistenza di ricavi "in nero" e che tutti abbiano partecipato alla loro distribuzione. Infatti, la ristretta base societaria, implica un rapporto di solidarietà e di reciproco controllo della gestione societaria da parte dei soci che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utili extra-bilancio, alla cui distribuzione è plausibilmente ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano, in assenza di validi elementi deponenti in senso contrario, partecipato in misura conforme al loro apporto sociale. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 36 e 38; art. 2495 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 28542, del 29 novembre 2017

Consolidato nazionale e mondiale

147. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 985 dell'11 marzo 2021. Presidente: Guicciardi, Estensore: Guicciardi**

Consolidato nazionale – Opzione – Esercizio – Condizioni.
L'omessa compilazione del quadro OP della dichiarazione dei redditi ai fini dell'adesione al regime del consolidato nazionale, non rappresenta una mera irregolarità formale (avendo le società, controllante e controllata, adottato nei fatti tale regime con comportamento concludente), bensì il mancato esercizio dell'opzione, quale manifestazione di volontà, che è condizione necessaria ai fini dell'accesso a regime fiscale del consolidato ex artt. 117 e ss. del TUIR. Tale errore sostanziale non risulta sanabile con la presentazione di dichiarazione integrativa a favore ex art. 2, d.P.R. n. 322/1998, bensì solo attraverso l'istituto della remissione in bonis di cui all'art. 2, comma 1, d.l. 16/2012. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 117, ss.; d.P.R. n. 322/1998, art. 2; d.l. 16/2012, art. 2, comma 1

Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti

148. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 4 del 7 gennaio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Veste giuridica assunta – Non rileva.
In tema di regime fiscale di favore, l'esenzione da imposta prevista a favore delle associazioni non lucrative dipende, non dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sul contribuente. Non basta, quindi, come nel caso di specie, la qualificazione di associazione culturale, ma occorre che effettivamente l'ente svolga tale attività senza fine di lucro, conformandosi a quanto previsto dall'art. 148 TUIR; con la conseguenza che l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148, comma 8, lett. a) e f)

149. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 43 del 25 gennaio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Natura giuridica del contribuente – Regime enti non commerciali – Compensi corrisposti a collaboratori – Indiretta distribuzione di utili – Non sussiste.
Va reputato illegittimo, perché arbitrario, l'operato dell'Amministrazione finanziaria che, al fine di disconoscere il carattere non commerciale dell'attività svolta da un'associazione sportiva dilettantistica, riqualificando quest'ultima come ente commerciale, utilizzi esclusivamente le

movimentazioni finanziarie e, segnatamente, reputi sproporzionato l'ammontare degli emolumenti corrisposti a collaboratori/dipendenti (non atleti), considerandola un'indiretta distribuzione di utili. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148, comma 8, lett. a) e f)

150. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 77 del 4 febbraio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Natura giuridica del contribuente – Regime enti non commerciali – Disconoscimento – Movimentazioni del conto corrente – Nessuna rilevanza.
Per poter disconoscere la non commercialità dell'attività di un ente e riqualificare quest'ultimo come società commerciale, è necessario accertare la presenza di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti tali da ricondurre l'attività societaria tra quelle commerciali. Sulla scorta di simili premesse, il regime previsto per le associazioni sportive dilettantistiche non può essere disconosciuto sulla scorta della mera movimentazione del conto corrente, atteso che, allorquando siano state rispettate le clausole riguardanti la vita associativa, nessuna rilevanza può essere attribuita ai "giroconti" riguardanti le "movimentazioni interne" tra il conto cassa e i conti correnti bancari. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148, comma 8, lett. a) e f)

151. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 5 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Regime enti non commerciale – Onere della prova.
Gli enti di tipo associativo non godono di uno status di "extrafiscalità" che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale, con la conseguenza che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esenzione è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 c.c. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148, comma 8, lett. a) e f)

152. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 120 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Regime enti non commerciali – Irrilevanza elemento formale.
In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione da imposta prevista a favore delle associazioni non lucrative dipende, non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sul contribuente. Quest'ultimo, peraltro, non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive del CONI. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148, comma 8, lett. a) e f)

153. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 296 del 14 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Regime fiscale associazioni sportive dilettantistiche – Mancata comunicazione opzione.
L'opzione per il regime di favore previsto dall'art. 1, l. 398/1991 per le associazioni sportive dilettantistiche, dev'essere esercitata attraverso comunicazione da trasmettersi all'Amministrazione finanziaria ovvero, in caso di sua mancanza, anche mediante comportamento concludente. Tuttavia, in questo secondo caso, l'opzione non comunicata dev'essere confermata mediante la compilazione dell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 398/1991, art. 1

154. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1655 del 30 aprile 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Agevolazione A.S.D. – Requisiti formali – Requisiti sostanziali.
In ordine alle agevolazioni ex legge 398/1991, per le quali le A.S.D. possono beneficiare del regime di favore a queste riservato, evitando il disconoscimento occorrono requisiti di carattere formale, soddisfatti attraverso il corretto inserimento in statuto di "tutte le clausole riguardanti la vita associativa" e requisiti di natura sostanziale, attraverso un'operatività concreta. (G.G.)

Riferimenti normativi: l. n. 398/1991

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 30 gennaio 2020, n. 2152

Operazioni straordinarie

155. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 18 del 4 gennaio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti**

Scissione di società – Beneficiaria – Obbligazione solidale – Impugnazione atto notificato alla scissa da parte della beneficiaria – Facoltà – Mancata impugnazione dell'atto da parte della beneficiaria – Non comporta definitività della pretesa.
Non è consentito procedere esecutivamente, nei confronti della società beneficiaria di una scissione, alla riscossione dei tributi relativi all'accertamento effettuato sui redditi della scissa qualora tale atto sia stato annullato da sentenza, ancorché non passata in giudicato, poiché la beneficiaria, obbligata in solido con la scissa per le imposte da questa dovute, ha la facoltà ma non l'obbligo di intervenire nel processo instaurato dalla scissa contro l'avviso di accertamento. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 173 TUIR, art. 41

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 23342 del 16 novembre 2016

Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari)

156. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2438 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Regime pex – Minusvalenza – Periodo di inattività – Indeducibilità.
La minusvalenza realizzata a seguito della cessione della partecipazione deve ritenersi indeducibile per sussistenza dei "requisiti pex" nonostante la società partecipata sia inattiva, in quanto il periodo liquidatorio non ha fatto maturare il triennio di inattività. (S.Z.)

Riferimenti normativi: art. 87 TUIR

Enti del Terzo Settore (ETS)

157. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 10 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

A.S.D. – Esenzioni ed agevolazioni – Presupposti – Non sussistono – Responsabilità soggetti che agiscono in nome e per conto dell'associazione – Onere della prova.
In presenza di irregolarità sia formali (irregolare tenuta delle scritture contabili; non corretta compilazione del modello 770 da parte del sostituto d'imposta; presentazione della dichiarazione su modelli non conformi) che sostanziali (fittizia contabilizzazione di costi relativi

a rimborsi forfettari asseritamente corrisposti in contanti ad atleti, dirigenti, allenatori, che, tuttavia, negano di averli percepiti), è legittima la negazione della qualifica di ente non commerciale e la revoca dei benefici spettanti alle associazioni sportive dilettantistiche. Inoltre, la ratio della previsione recata dall'art. 38 c.c. di una responsabilità personale e solidale, in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone e, trascende, pertanto, la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi piuttosto ad una concreta ingerenza dell'agente nell'attività dell'ente. Ne consegue che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'associazione stessa. L'onere probatorio in questione deve ritenersi assolto laddove l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato l'effettuazione di rilevanti prelevanti in contanti sui conti correnti bancari dell'associazione in capo all'unico soggetto titolare del potere di compiere detta attività, con conseguente responsabilità solidale di quest'ultimo. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 289/2002, art. 90; l. 128/04, art. 4; d.P.R. 633/72, art. 74; art. 38 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 19486 del 10 settembre 2009; Cassazione, sez. V, sentenza n. 20485 del 6 settembre 2013; Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 12473 del 17 giugno 2015; Cassazione, sez. V, 12 marzo 2007 n. 5746

Altro

158. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 19 del 4 gennaio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti**

I) Rivalutazione – Riserve in sospensione d'imposta – Utilizzo per aumento di capitale – Fusione e scissione – Obbligo di ricostituzione delle riserve tassabili solo in caso di distribuzione da parte delle società incorporante e beneficiaria – Non sussiste.
II) Riserve in sospensione d'imposta – Mancata indicazione in dichiarazione – Correzione mediante dichiarazione integrativa – Ammissibilità.
I) La riserva di rivalutazione non affrancata è in sospensione d'imposta, non deve essere ricostituita dalla società avente causa di un'operazione di fusione o di scissione, ed è tassabile solo in caso di distribuzione. Le riserve tassabili solo in caso di distribuzione che, anteriormente alla fusione e alla scissione, sono state imputate al capitale della società incorporata o scissa, si intendono trasferite nel capitale della società incorporante o beneficiaria e concorrono a formarne il reddito in caso di riduzione del capitale per esuberanza. Nessun obbligo di informazione in bilancio o dichiarativo è richiesto dall'art. 13 l. 342/2000 per mantenere le riserve, ancorché confluite nel capitale sociale per aumento dello stesso, nel regime di sospensione d'imposta.

II) La mancata indicazione in dichiarazione (Rigo RS 130) della riserva in sospensione d'imposta, confluita nel capitale sociale, può essere oggetto di correzione ai sensi dell'art. 2, c. 8, d.P.R. 322/1998, poiché la stessa indicazione ha una funzione di controllo ma non serve per esprimere una scelta. (M.B.)

Riferimenti normativi: artt. 172, c. 5 e 173, c. 9, TUIR; l. 342/2000, art. 13; d.P.R. 322/1998, art. 2, c. 8

159. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 27 del 14 gennaio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini**

I) Rivalutazione – Riserva in sospensione d'imposta – Fusione inversa – Obbligo di ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta – Riserve diversamente denominate ma con i medesimi vincoli – Legittimità – Sussiste.
II) Fusione inversa – Patrimonio netto – Interpretazione dell'Amministrazione – Dichiarazione rettificativa per adeguarsi all'interpretazione dell'Amministrazione – Ammissibilità – Sussiste.
I) Nella fusione inversa è legittima la ricostituzione quantitativa del patrimonio netto della società incorporata potendo riclassificare, in riserve diversamente denominate ma con lo stesso vincolo, le riserve in sospensione d'imposta.

II) La dichiarazione presentata può essere emendata per adeguarsi all'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate al fine di modificare e riclassificare il patrimonio netto della società, secondo l'interpretazione dell'Amministrazione, senza che ciò costituisca alcuna modifica di volontà. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 172, c. 5, TUIR

160. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 144 del 7 maggio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Della Vecchia**

Inerenza – Non congruità del costo – Antieconomicità e indeducibilità del costo – Sussiste.
Un costo è inerente nella misura in cui può dirsi congruo, sicché deve escludersi la deduzione di costi sproporzionati o eccessivi. Nella fattispecie presa in esame, non risultano elementi dai quali emerga una proporzione tra l'entità dei costi e il reddito dichiarato dalla piccola azienda. L'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelativi della mancanza di inerenza e, pur non identificandosi con essa, la nozione di inerenza implica quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti. Un costo, pertanto, non è deducibile se non è funzionale all'attività della impresa, ed è inerente nella misura in cui può dirsi congruo. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109

161. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 64 del 5 maggio 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Inerenza – Costi deducibili – Onere della prova.
In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. L'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente. L'onere della prova in questione deve considerarsi assolto laddove, a fronte della non inerenza dei costi ritenuta dall'Amministrazione finanziaria in virtù del carattere generico delle fatture e dell'entità dei costi stessi, reputata sproporzionata, il contribuente abbia dimostrato l'effettività delle prestazioni svolte e l'inerenza dei costi sostenuti rispetto all'attività imprenditoriale svolta, senza che possa assumere rilievo l'eventuale elevata entità dei costi e/o la mera descrizione dell'attività in fattura. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 29290 del 14 novembre 2018

162. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 8 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Società di comodo – Risposta negativa interpello – Rivalutazione elementi – Tutela giurisdizionale – Ammissibilità.

In tema di società di comodo, la risposta negativa all'interpello non impedisce all'Amministrazione finanziaria di rivalutare, in sede di esame della dichiarazione dei redditi o dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente a seguito di adeguamento alla risposta negativa ritenuta illegittima, l'orientamento (negativo) precedentemente espresso, né al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva. Ricevuti gli avvisi di accertamento, al contribuente è quindi consentito agire direttamente in giudizio onde dimostrare, in fatto, l'esistenza dei presupposti per fruire della disapplicazione della disciplina. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 724/94, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 17010 del 5 ottobre 2012

163. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 99 del 7 maggio 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Pipponzi**

Imputazione componenti negativi di reddito – Principio di competenza – Deroga – Principio di cassa.

In tema di imputazione dei componenti negativi del reddito d'impresa, nel caso di incertezza nell'an o di indeterminabilità nel quantum di detti componenti, si applica, in deroga al generale principio di competenza, il principio di cassa, secondo cui gli stessi possono essere imputati all'esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza. In materia fiscale, a differenza della valutazione strettamente civilistica, non sono infatti consentite imputazioni di componenti dettate da elementi semplicemente previsionali o probabilistici. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 15839 del 15 giugno 2018; Cassazione, sez. V, sentenza n. 28671 del 9 novembre 2018

164. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 185 del 19 gennaio 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Del Re**

Robin Tax – Pronuncia Corte Costituzionale – Illegittimità addizionale d'imposta – Limitazione retroattività pronuncia.

La Corte Costituzionale ha circoscritto temporalmente gli effetti della propria pronuncia di illegittimità dell'addizionale Ires (c.d. Robin Tax), disponendo che questi decorrano dal giorno successivo alla sua pubblicazione. Pertanto, solo da tale data l'addizionale d'imposta in questione è divenuta illegittima, con la conseguenza che le imposte dovute nel periodo precedente devono ritenersi legittimamente corrisposte, senza che possa rilevare il fatto che la fattispecie tributaria al momento della pronuncia sia in fase di accertamento. (M.A.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 112/2008, art. 81, commi 16, 17 e 18

165. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 318 del 25 gennaio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Faranda**

Intimazione di pagamento – Notifica al trustee di un trust liquidatorio trasparente – Soggettività passiva delle obbligazioni tributarie – Non sussiste.
È nulla l'intimazione di pagamento emessa nei confronti di un trust trasparente (ormai estinto) o nei confronti del trustee (in proprio o quale legale rappresentante del trust stesso), difettando in capo a questi la legittimazione a riceverlo. Infatti, la natura liquidatoria del trust ne fa un trust trasparente, il cui atto costitutivo ha individuato con precisione i beneficiari della attività della liquidazione e, pertanto, individua anche i soggetti passivi delle obbligazioni tributarie. (E.B.)

Riferimenti normativi: art. 73, comma 1, lettera d), TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 29969 del 19 novembre 2019

166. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2106 del 14 maggio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Simeoli**

Deducibilità costi – Principio di inerenza – Estraneità rispetto ad attività d'impresa.
Il principio di inerenza applicabile nella disciplina tributaria del reddito d'impresa non può essere declinato secondo una prospettiva quantitativa (c.d. inerenza quantitativa), ma è un requisito che implica solo una coerenza qualitativa tra l'atto posto in essere e le finalità d'impresa. (A.S.)

Riferimenti normativi: art. 109, comma 5, TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 22938 del 26 settembre 2018

167. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 37 del 19 gennaio 2021. Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola**

Deducibilità dei costi – Requisito dell'inerenza – Afferenza a elementi attivi del reddito di impresa – Non rileva – Afferenza ad attività idonea a produrre utili – Rileva – Apprezzamento qualitativo – Legittimo – Apprezzamento quantitativo – Irrilevante.
L'inerenza dei costi e la loro conseguente deducibilità non va subordinata alla loro funzionalità ad una precisa e determinata componente attiva del reddito di impresa, ma alla loro correlazione in senso ampio all'impresa in quanto tale, nel senso che essi siano sostenuti per svolgere attività potenzialmente idonea a produrre utili, anche in via indiretta o in proiezione futura, rimanendo esclusi solo quei costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa, secondo un apprezzamento da svolgersi in termini qualitativi e non quantitativi. (D.Z.)

Riferimenti normativi: art. 109 TUIR

168. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1395 dell'8 aprile 2021. Presidente: Alparone, Estensore: Franconiero**

Reddito d'impresa – Spese di rappresentanza – Nozione.
Hanno funzione di rappresentanza le spese che al di là dell'oggetto immediato, consistente nell'organizzazione di un evento promozionale rivolto al pubblico, hanno l'ulteriore scopo di accrescere con ciò il prestigio e l'immagine della società, in funzione dell'aumento della sua capacità di penetrazione commerciale, ma senza un'immediata aspettativa di guadagno; infatti, le spese di rappresentanza si caratterizzano rispetto a quelle di pubblicità per il fatto di non essere state sostenute con il fine di incrementare il fatturato. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 108, comma 2; d.m. 19 novembre 2008, art. 1, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 16596 del 7 agosto 2015; Cassazione, sezione V, sentenza n. 27482 del 30 dicembre 2014

169. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1956 del 25 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Contratti derivati – Natura speculativa – Inerenza con l'attività d'impresa – Non sussiste – Costi – Indeducibili.

I contratti derivati hanno, come tali, natura speculativa, e pertanto non possono avere alcuna inerenza con l'attività di impresa. I relativi costi sono, dunque, indeducibili. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 109

170. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2181 del 10 giugno 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Riserva da rivalutazione – Attribuzione ai soci – Presupposto di imponibilità – Sussiste.

Se il saldo attivo delle riserve da rivalutazione ex art. 13, l. n. 350/2003 viene attribuito da una società per azioni ai soci, tali somme concorrono a formare il reddito imponibile della società. Una distribuzione tassabile si verifica anche nel caso di imputazione a capitale della riserva di rivalutazione e successiva riduzione del capitale sociale. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: l. 342/00, art. 13, comma 3

171. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2454 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Deduzione costi – Inerenza – Giudizio qualitativo.

L'inerenza non viene fatta discendere dall'art. 109, comma 5, TUIR, che reca invece il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti, ma dalla nozione stessa di reddito d'impresa. Sono inerenti, secondo un giudizio che deve essere di natura qualitativa e oggettiva parametrato alle regole di mercato, anche i costi attinenti ad atti d'impresa che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione normale dell'attività stessa, senza correlazione necessaria con ricavi o redditi immediati, mentre non sono inerenti, secondo il medesimo giudizio qualitativo e oggettivo di pertinenza del giudice del merito, le operazioni comportanti costi che, siano o meno idonee a recare vantaggio all'attività imprenditoriale, incrementandone ricavi o redditi, si riferiscano a una sfera non coerente o addirittura estranea all'esercizio dell'impresa, ponendosi, peraltro, su un diverso piano la valutazione di congruità dei costi. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 109, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ord. 31 maggio 2018, n. 13882

DECADENZA E PRESCRIZIONE

172. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 161 del 9 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Accertamento – Raddoppio dei termini – Ipotesi di reato.

In tema di raddoppio dei termini per ipotesi di reato, occorre distinguere gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta 2015 e precedenti, a seconda che questi non siano stati ancora notificati (in tal caso si applica la l. 208/2015, che esige il tempestivo invio della notizia di reato) o siano stati già notificati (in tal caso si applicherebbe la disposizione prevista dal d.lgs. 128/2015 [...] senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano

le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015 [...]). Nel caso di specie, l'avviso di accertamento relativo all'anno 2010 era stato notificato in data 23.08.2019, sicché si applicava la norma transitoria di cui all'art.1, comma 132, l. 208/2015 che, ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, esige il tempestivo invio della notizia di reato. Ne discende che l'Ufficio, per potersi avvalere del raddoppio dei termini relativamente all'accertamento impugnato, avrebbe dovuto trasmettere alla Procura la segnalazione entro l'ordinario termine di accertamento, scadente il 31.12.2015 (cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74; d.lgs. n. 128 del 2015; l. n. 208 del 2015

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 16728/2016

173. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 371 del 20 gennaio 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**

Spese detraibili in più anni – Termini di accertamento – Principio di autonomia dei periodi d'imposta – Non si applica.

Nel caso in cui si sia in presenza di costi che danno diritto a una detrazione frazionata in più anni, il potere di accertamento da parte del Fisco decorre dall'anno in cui le stesse sono state indicate nella prima dichiarazione dei redditi con cui è stata richiesta la detrazione. Il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta non opera in relazione a situazioni genericamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive, così come accade per i bonus edilizi, costituiti da un'unica detrazione, anche se fruita in più anni successivi. La rateazione in diverse annualità non è una scelta del contribuente, ma una prescrizione di legge e, come affermato anche dalla Consulta, il contribuente non deve rimanere esposto all'azione di accertamento del Fisco per un termine eccessivamente dilatato. (M.Fas.)

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

174. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 821 del 26 febbraio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Capuzzi**

Imposte sui redditi – Decadenza – Fattispecie – Costi a rilevanza pluriennale.

Il termine di decadenza per l'accertamento relativo a quote di ammortamento decorre dall'iscrizione in bilancio del fatto che le ha generate. È infatti unico l'evento generatore della componente di reddito, costituita nella specie dal conferimento da cui deriva l'iscrizione in bilancio dell'avviamento affrancato; mentre la sua efficacia pluriennale, cui consegue l'iscrizione dei relativi ratei, non integra i presupposti costitutivi del diritto alla deduzione, ma ne costituisce mero esercizio. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43; d.l. 29 novembre 2008, n. 185, art. 15, comma 10

175. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 845 del 1° marzo 2021. Presidente: Currò, Estensore: De Domenico**

Contrasto ai paradisi fiscali – Raddoppio dei termini di accertamento – Retroattività – Non sussiste.

Non appare condivisibile estendere i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento sulla base del d.l. 78/2009, art. 12, anche ad anni di imposta anteriori al 2010, in quanto una tale interpretazione confliggerebbe con la l. 212/2000, art. 3, norma che detta i principi generali del diritto tributario, sancendo definitivamente che in materia fiscale vige il principio di irretroattività delle leggi (peraltro discendente dal principio di capacità contributiva, che non può essere disgiunto dal fattore temporale). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12; l. 212/2000, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza 33223/2018

176. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2033 del 4 giugno 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Ursilli**

Irpef – Prescrizione – Termine decennale ordinario.
Il termine di prescrizione previsto per i tributi erariali è quello ordinario decennale previsto dall'art. 2946 c.c. in quanto deve escludersi, per tali tributi, la sussistenza del presupposto della "causa debendi" continuativa. La prestazione tributaria, in ragione dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito erariale, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. Ne consegue che ai crediti erariali non risulta applicabile il termine prescrizionale quinquennale previsto dall'art. 2948 n. 4) c.c. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione 19 luglio 2020, n. 16232

DISCIPLINA SANZIONATORIA

177. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 34 del 26 febbraio 2021. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

Ravvedimento frazionato – Istituto deflativo del contenzioso – Requisiti – Perfezionamento.
Il ravvedimento operoso è uno degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, in quanto strumento a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, prevenirne l'insorgere o accelerarne il decorso. Il nuovo art. 13-bis del d.lgs. 471/1997 ha disciplinato il ravvedimento parziale con effetto retroattivo, dovendosi intendere l'art. 4-decies del d.l. 34/2019 che lo ha introdotto, come una norma di interpretazione autentica recettiva della prassi ministeriale. Nell'applicare detta disposizione il momento rilevante per valutare la riduzione delle sanzioni è quello in cui si procede alla regolarizzazione. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 13-bis

178. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 21 del 19 gennaio 2021. Presidente: Platania, Estensore: De Biase**

Violazione meramente formale – Requisiti – Pregiudizio all'Erario – Conseguenze sanzionatorie.
In tema di sanzioni tributarie, dovendo la violazione meramente formale non punibile rispondere a due concorrenti requisiti – non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo – il ritardo nel versamento del tributo integra una violazione sostanziale e non formale ed è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. 471/1997, in quanto incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 27068 del 15 novembre 2017

179. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 146 del 15 gennaio 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Correra**

Irpef – Monitoraggio fiscale – Presunzione di evasione – Retroattività – Non sussiste.
La presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, comma 2, del d.l. 78/2009, convertito con modificazioni dalla l. n. 102 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile. (A.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art 12; l. 192/2009; d.l.167/1990, art. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2662 del 2018

180. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 182 del 19 gennaio 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Petrone**

Disapplicazione delle sanzioni – Onere della prova.
Sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa applicabile contenga una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi di confusione. L'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di confusione, laddove esistenti, grava sul contribuente. (M.A.B.)

Riferimenti normativi:

181. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1776 del 21 aprile 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro**

Definizione delle sanzioni – Rimborso – Definitività.
Il versamento di sanzioni in misura ridotta a titolo di ravvedimento operoso ex art. 13 d.lgs. 472/97 o anche di definizione agevolata ex art. 16 d.lgs. 472/97 definisce irrevocabilmente ogni questione inerente all'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione e, pertanto, preclude all'Amministrazione finanziaria di irrogare maggiori sanzioni ed al contribuente di ripetere quanto già pagato. L'avvenuto versamento, infatti, costituisce causa ostativa al rimborso di quanto versato, laddove l'istanza di rimborso sia fondata sulla carenza del presupposto sanzionatorio. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 16

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27067 del 15 novembre 2017

182. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1981 del 6 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Società di capitali – Amministratore di fatto – Frode Iva – Applicabilità delle sanzioni – Simulazione – Sussiste.
In caso di frode fiscale ed essendo la società che ha emesso fatture false una società fittizia costituita al fine di generare proventi illeciti, si deve ricondurre la fattispecie a quella dell'interposizione fittizia, con la conseguenza che l'amministratore di fatto della suindicata società è passibile delle sanzioni tributarie irrogate, non ritenendosi violato il disposto di cui all'art. 7 del d.l. 269/2003 in tema di riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 269/2003, art. 7, comma 1

183. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2719 del 18 giugno 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Mastelloni**

F24 – Nullità compensazione crediti inesistenti – Querela di falso – Irrogazione sanzione in misura massima.

Nel merito di un avviso di accertamento, in presenza di rilevanti, gravi e reiterate violazioni, l'irrogazione delle sanzioni nella misura massima è giustificata qualora si concentri, in applicazione del nesso causale, sull'unico soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione contestata. La presenza della querela di falso, presentata da una società nei confronti dell'autore materiale ignoto della compensazione mediante modello F24 di crediti inesistenti, non rileva nel processo tributario se, in questa e durante il processo, la parte non fornisce adeguate ragioni per interrompere il nesso causale tra violazione e beneficiario della stessa. (G.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., ordinanza del 15 maggio 2019, n. 12901

184. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 619 del 17 febbraio 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Betti**

Società o enti con personalità giuridica – Responsabilità dell'amministratore di fatto o di diritto – Non sussiste.

Ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 30 settembre 2003, n. 269, le sanzioni amministrative relative ai rapporti fiscali delle società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica stessa. La norma citata non si applica solo qualora non sia possibile ravvisare una differenza tra trasgressore e contribuente, vale a dire nei casi in cui la persona giuridica risulti una struttura fittizia interposta alla quale pertanto non può farsi risalire il rapporto tributario, che è e resta in capo al trasgressore, che se ne avvantaggia in via esclusiva. Né una soluzione diversa può essere desunta dall'art. 9 del d.lgs. 472/1997, che disciplina in termini generali il concorso di persone nella violazione tributaria, ma non si pone come deroga all'art. 7 del d.lgs. 269/2003, posto che questo, da un lato, è stato introdotto successivamente all'art. 9 cit. e, dall'altro, prevede l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. 472/1997 solo "in quanto compatibili". Da ciò discende che sia l'amministratore di fatto che quello di diritto non rispondono di tali sanzioni applicabili alla società. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 269/2003, art. 7; d.lgs. 472/1997, art. 9

185. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1812 del 13 maggio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Apposizione di visto infedele su dichiarazione – Contestazione di sanzioni al responsabile del CAF – Competenza.

Ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. a-bis) del d.P.R. 600/1973, la competenza a contestare, al responsabile del CAF, la violazione di opposizione di visto infedele sulla dichiarazione del contribuente spetta al medesimo Ufficio impositore che ha proceduto a controllare la dichiarazione del contribuente, indipendentemente dalla sede del CAF. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 9, co. 1, lett. a-bis)

186. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1959 del 26 maggio 2021. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

Monitoraggio fiscale – Presunzione di evasione – Raddoppio dei termini – Natura procedimentale della norma – Applicabilità a tutti gli accertamenti anche relativi ad annualità antecedenti all'entrata in vigore.
Le disposizioni di cui all'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, d.l. 78/2009, hanno natura procedimentale e non sostanziale, con conseguente applicazione retroattiva anche ai periodi d'imposta antecedenti al 2010. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, commi 2-bis e 2 ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 30742 del 28 novembre 2018; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 29632 del 14 novembre 2019

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO

Transfer price

187. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 182 del 19 gennaio 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Petrone**

Determinazione indicatore finanziario – Posizionamento intervallo di valori.
La mancata individuazione di elementi che provino, sia pure in via indiziaria la non inerenza e congruità anche quantitativa di costi dedotti, non consente legittimamente all'Agenzia delle Entrate di escluderli nella determinazione dell'indicatore finanziario assunto al fine di verificare la conformità del valore della transazione al principio di libera concorrenza. È da ritenersi in ogni caso conforme al principio di libera concorrenza il posizionamento dell'indicatore finanziario assunto in un punto intermedio tra la mediana ed il limite del terzo quartile, anziché al valore mediano. (M.A.B.)

Riferimenti normativi:

188. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 820 del 23 febbraio 2021. Presidente: Bricchetti, Estensore: Martinelli**

Conciliazione giudiziale – Legittimo affidamento – Non debenza di maggiori imposte – Sussiste.
Rappresenta violazione del principio del legittimo affidamento la contestazione dell'Agenzia delle Entrate ai fini del transfer pricing avente ad oggetto il business di un'azienda già stato oggetto di verifica per annualità precedenti, i cui contenziosi siano stati oggetto di conciliazione, avendo condiviso, peraltro, con lo stesso Ufficio sia il metodo per la determinazione del prezzo di trasferimento relativo alle operazioni infragruppo, sia il set di comparable. Nel caso di specie i giudici hanno riconosciuto la non debenza delle maggiori imposte richieste. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 110, comma 7, TUIR; l. 212/2000, art. 10

189. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1959 del 7 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Redditi di impresa – Criteri di valutazione – Trasferimento dei prezzi in operazioni tra società nazionali – Applicabilità disciplina transfer pricing – Non sussiste.
Alle operazioni intervenute tra due società italiane non si applicano le disposizioni in materia di prezzi di trasferimento. Non risulta rilevante, al tal fine, la circostanza che una delle società a sua volta effettuate delle rivendite nei confronti di consociate estere, non essendo queste ultime oggetto dell'accertamento. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 110, comma 7; d.lgs. 147/2015, art. 5, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12258 del 18 maggio 2018

190. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 1373 dell'8 aprile 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

Rapporti infragruppo – Contratto di tesoreria accentrata (cash pooling) – Qualificazione.
Il contratto di tesoreria accentrata/cash pooling deve essere qualificato come tipico del conto corrente perché a differenza del mutuo prevede la restituzione delle somme non alla scadenza del finanziamento, ma secondo dati di tesoreria, inoltre esso è ontologicamente strutturato per le finalità di un gruppo di imprese ed ha lo scopo di evitare che talune di esse debbano ricorrere al credito esterno quando invece le disponibilità di cassa sono esistenti in seno ad altra consociata; inoltre il tasso di remunerazione applicato va visto non in relazione ai tassi passivi ma alla redditività del denaro. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 110, comma 7

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sezione 15, sentenza n. 5198 del 28 novembre 2018

191. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1785 dell'11 maggio 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Malanetto**

Prezzi di trasferimento – Necessità parametri di riferimento – Sussiste.
L'art. 110, co. 7, del d.P.R. 917/1986 consente all'Amministrazione finanziaria, in ipotesi di operazioni poste in essere tra società controllate da società estere e la rispettiva casa madre, la rideterminazione di prezzi e condizioni pattuite in base a quelli che "sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza". L'Ufficio deve però provare che la transazione sia avvenuta per valori non consoni a quelli normali di mercato individuando un valore comparabile pena la nullità dell'accertamento. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 110, comma 7

192. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2164 del 9 giugno 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Determinazione del valore normale – Comparables con caratteristiche similari al soggetto accertato – Necessità.
In tema di "transfer pricing", l'accertamento dell'Ufficio, volto alla determinazione del "valore normale" può fare riferimento a comparabili esterni che abbiano, però, caratteristiche similari alla società accertata e cioè che svolgano la medesima attività, che abbiano requisiti dimensionali analoghi, che le caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati siano pressoché analoghi e che abbiano ad oggetto il medesimo mercato di sbocco. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 110, co. 7, TUIR

Accertamenti da indagini finanziarie

193. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1608 del 27 aprile 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Santamaria Amato**

Monitoraggio fiscale – Presunzione legale – Retroattività della norma tributaria – Non sussiste.
Il comma 2 bis dell'art. 12 del d.l. 78/2009, ha introdotto il raddoppio dei termini per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, mentre, il comma 2 ter ha a sua volta previsto il raddoppio dei termini fissati dall'art. 20 del d.lgs. 472/97 per l'accertamento delle violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 4 del d.l. 167/90. Il legislatore con la dizione "in

deroga ad ogni vigente disposizione di legge" prevista al comma 2 bis dell'articolo, ha inteso derogare a quanto previsto dallo Statuto del contribuente, ivi compresa la disposizione in tema di irretroattività della norma tributaria. A tale deroga va riconosciuta natura di norma procedimentale, in quanto la stessa non crea né modifica obbligazioni tributarie preesistenti né amplia la base imponibile e neppure incide sulle regole di determinazione e quantificazione del reddito ma riguarda aspetti oggettivamente processuali, intendendo rafforzare i poteri istruttori dell'Ufficio. In altri termini, con la disposizione in esame il legislatore non ha inteso sottoporre a tassazione manifestazioni di ricchezza che in precedenza non ne erano assoggettate ma ha, semplicemente, inteso apprestare uno strumento di lotta all'evasione fiscale consentendo alla Amministrazione finanziaria di recuperare a tassazione le attività non dichiarate ed esportate nei paesi a fiscalità privilegiata. La norma non ha ad oggetto la sostanza del rapporto impositivo bensì il regime probatorio che lo riguarda, sollevando l'Amministrazione dall'onere di dimostrare la provenienza reddituale delle somme utilizzate per investimenti in detti paesi. (F.Tam.)

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

Onere della prova e thema probandum

194. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 6 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

Antieconomicità – Onere della prova.
Nel giudizio tributario, una volta contestata dall'Amministrazione finanziaria l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea. Infatti, è consentito all'Amministrazione finanziaria dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 25257 del 25 ottobre 2017

195. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 11 del 14 gennaio 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Documentazione extracontabile anonima – Innesco attività conoscitiva – Inutilizzabilità ai fini della prova dei fatti in essa rappresentati.
Gli scritti e i documenti anonimi possono costituire l'innesco di attività volte all'assunzione di dati conoscitivi anche in assenza di elementi di riscontro, in attuazione di un principio che, affermato nella materia penale, nella quale è ritenuto compatibile con le garanzie riconosciute all'indagato, a maggior ragione può essere riconosciuto in sede tributaria. La documentazione anonima è tuttavia inutilizzabile ai fini della prova dei fatti in essa rappresentati. Questa inutilizzabilità, peraltro, non può essere recuperata mediante l'acquisizione di riscontri esterni, i quali, proprio in ragione della possibilità di utilizzare la fonte anonima al solo fine di procedere a ulteriore attività d'indagine e non già per la prova di quanto in essa rappresentato, devono essere dotati di valenza dimostrativa autonoma. Ai fini dell'accertamento di un maggior reddito da lavoro dipendente ed in presenza di riscontri del tutto generici e non univoci va quindi

esclusa la possibilità di utilizzare esposti anonimi o dati contenuti in un hard disk esterno rinvenuto presso la sede del datore di lavoro. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1348 del 18 gennaio 2019

196. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 77 del 7 giugno 2021. Presidente: Massa, Estensore: Fornoni**

Documentazione extracontabile anonima – Innesco attività conoscitiva – Inutilizzabilità ai fini della prova dei fatti in essa rappresentati.
Gli scritti e i documenti anonimi, se possono fungere da innesco di attività volte all'assunzione di dati conoscitivi, non possono tuttavia costituire l'unica prova posta a fondamento della pretesa erariale. Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi ed in assenza di ulteriori riscontri va quindi esclusa la possibilità di utilizzare dati contenuti in un dischetto allegato ad un esposto anonimo ricevuto per posta dagli investigatori. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1348 del 18 gennaio 2019

197. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1656 del 30 aprile 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Documenti contabili.
In tema di sovrafatturazione la prova contraria che deve offrire il contribuente non può consistere nella mera esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzabili proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109; d.P.R. 633/72, artt. 19 e 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 19 ottobre 2018, n. 26453

198. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2308 del 18 giugno 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Conconi**

Società di comodo – Onere della prova.
Il soggetto che non abbia superato il test di operatività, ovvero versi in situazione di perdita sistematica, qualora non intenda applicare autonomamente la disciplina delle società non operative, non presenti istanza di interpello, o riceva risposta sfavorevole all'istanza presentata e non dia evidenza in dichiarazione del mancato adeguamento al reddito minimo presunto, con l'indicazione della causa di esclusione nel modello Unico, avrà l'onere di provare l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie specifiche e indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto. Nel caso in esame i giudici, hanno ritenuto che il contribuente avesse fornito sufficienti elementi di prova per affermare che sussistessero condizioni oggettive tali da giustificare la quasi totale non operatività dell'attività aziendale per il periodo contestato, riconoscendo così una causa di esenzione dalla normativa sulle società di comodo. (I.R.)

Riferimenti normativi:

Contraddittorio endoprocedimentale

199. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 60 del 23 aprile 2021. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Tributi non armonizzati – Specifica previsione a pena di nullità – Necessità – Tributi armonizzati – Prova di resistenza – Non sussiste.

La violazione del contraddittorio preventivo, da un lato, rileva per i tributi non armonizzati solo se previsto a pena di nullità da una specifica disposizione di legge, dall'altro, con riferimento ai tributi armonizzati, determina l'invalidità dell'atto solo qualora il contribuente provi che le ragioni da lui in concreto fatte valere nella fase di preventivo contraddittorio endoprocedimentale avrebbero inciso in modo decisivo sul contenuto dell'atto impositivo. Pertanto, con riferimento ai tributi armonizzati, detta violazione non è configurabile ogni qual volta il contribuente si limiti alla mera eccezione formale della mancata attivazione del contraddittorio senza indicazione alcune di quale danno sia derivato al diritto di difesa. (S.A.)

Riferimenti normativi:

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

200. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 6 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Tributi armonizzati – Attività istruttoria interna – Requisiti per l'obbligo di contraddittorio – Condizioni per la violazione dell'obbligo.

Il contraddittorio non è un adempimento generalizzato. Esso è necessario per i tributi armonizzati, ma può essere considerato violato solo laddove il suo svolgimento avrebbe potuto portare ad un accertamento differente, sulla base di specifiche argomentazioni sostanziali che il ricorrente è chiamato ad evidenziare. Inoltre, soltanto in caso di accessi, ispezioni e verifiche, è necessario emettere un processo verbale ed occorre attendere sessanta giorni prima di emettere l'avviso di accertamento. In caso di attività istruttoria interna questo obbligo non sussiste. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7

201. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1174 del 23 marzo 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Tributi non armonizzati – Necessità – Sussiste.

Il contraddittorio endoprocedimentale, in ambito tributario, realizza la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale e consiste nel diritto del destinatario del provvedimento di poter addurre le proprie ragioni in ordine agli elementi che l'Amministrazione finanziaria intende porre a fondamento dell'atto impositivo; l'Amministrazione dovrà, pertanto, tenere in considerazione le osservazioni del contribuente e motivare congruamente le ragioni per cui non ha ritenuto di accogliere, in tutto o in parte, le deduzioni proposte, indipendentemente dal tipo di tributo, armonizzato o non. La tesi secondo cui solo i tributi di matrice comunitaria rispondono al principio del "giusto procedimento" non persuade e una tale conclusione si deduce dal sistema, sempre più improntato a rendere conto al cittadino delle ragioni ostative (nei procedimenti ampliativi con esito negativo) e delle determinazioni restrittive, tutelando e ponendo al centro il rapporto fra privato e potere pubblico, inteso come aspirazione a un bene della vita su cui l'azione dell'autorità pubblico è in grado di incidere. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: CEDU, art. 6; Carta di Nizza, art. 41

202. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2446 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Obbligo generalizzato – Insussistenza.
Nell'ambito del diritto tributario nazionale la previsione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale, sussistendo tale obbligo solo in caso di attività accertativa conseguente ad accessi, ispezioni e verifiche. (S.Z.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., del 9 dicembre 2015, n. 24823

203. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2452 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Tributi armonizzati – Prova di resistenza – Necessità.
In materia di tributi armonizzati sussiste l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale; tuttavia, la violazione di tale obbligo inficia la validità del provvedimento impositivo solo se il contribuente dimostra che, laddove il contraddittorio endoprocedimentale fosse stato attivato, il risultato provvedimentale sarebbe stato diverso. (S.Z.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, 7 settembre 2018, n. 21767

204. **Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 704 del 21 giugno 2021.**

Contraddittorio preventivo – Principio di collaborazione e buona fede.
Va censurato, per un duplice aspetto, l'atteggiamento assunto dall'Ufficio finanziario in un procedimento amministrativo di accertamento di tributi: aver inviato al contribuente un invito a comparire in violazione del termine minimo a comparire di giorni 15, previsto dagli artt. 32 d.P.R. 600/73 e 51 d.P.R. 633/73, e senza la specificazione delle circostanze sulle quali rispondere, ma solo con la pretestuosa e generica motivazione di voler "richiedere chiarimenti"; inoltre, avere, nel successivo avviso di accertamento, riportato frasi del difensore, formulate solo in via ipotetica e subordinata, affermando, che il contribuente avrebbe implicitamente ammesso l'addebito contestatogli. La doverosa azione accertatrice del Fisco deve svolgersi nel rispetto delle procedure formali, che, soprattutto in materia squisitamente tecnica, qual è quella tributaria, sono anche garanzia di giustizia sostanziale. Il contraddittorio tra Amministrazione e contribuente deve, invero, essere effettivo e non meramente formale: ciò, necessariamente, richiede che le circostanze sulle quali l'Agenzia domanda informazioni siano preventivamente comunicate al contribuente e che sia rispettato il termine dilatorio previsto dalla legge. Inoltre, aver falsamente attribuito al contribuente ed al suo difensore di aver accettato le contestazioni elevate dall'Ufficio costituisce violazione del principio di cui all'art. 88 c.p.c., applicabile anche al processo tributario in virtù del richiamo operato dall'art. 1 d.lgs. 546/92, che fa obbligo alle parti ed ai loro difensori di "comportarsi in giudizio con lealtà e probità". Il dovere di lealtà e correttezza, in quanto articolazione del principio di "buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione" (art. 97 Cost.), deve certamente essere presente in tutto lo svolgimento del procedimento amministrativo di accertamento del tributo ed è ribadito dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, secondo cui "i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". (A. Simone)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32; d.P.R. 633/73, art. 51; art. 88 c.p.c.; d.lgs. 546/92, art. 1; Costituzione, art. 97; l. 27.7.2000, art. 10

Abuso del diritto

205. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2664 del 15 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Martello**

Leasing immobiliare – Operazione abusiva – Non sussiste.
Non integra un'operazione abusiva ex art. 10-bis della legge n. 212/2000 l'utilizzazione da parte del libero professionista di un immobile ricevuto in leasing per l'esercizio della professione dentistica, di cui sia proprietaria la società partecipata in via minoritaria da familiari dell'utilizzatore, laddove sia provata la sussistenza di effettivi benefici funzionali per l'impresa concedente e per l'attività professionale dell'utilizzatore, quali l'attribuzione dei canoni di leasing percepiti al reddito imponibile della società e la corrispettiva deduzione dei medesimi da parte del professionista. (A.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, n. 4996 del 25 novembre 2019

206. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 554 del 12 febbraio 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Ruta**

Merger leverage buy out – Change of control – Elusività – Non sussiste – Deducibilità degli interessi passivi derivanti dal contratto di finanziamento – Sussiste.
Sono deducibili gli interessi passi relativi a un finanziamento contratto nell'ambito di una operazione di merger leverage buy out qualora, per effetto di tale operazione, vi sia stata una modifica nell'assetto di controllo della società oggetto dell'operazione. Il change of control costituisce infatti una ragione economica alternativa a quella fiscale, idonea a sorreggere autonomamente le scelte gestionali, senza che sia ravvisabile una unidirezionale scelta fiscale. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenze nn. 868/2019, 439/2015, 1372/2011

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti

207. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 243 del 16 aprile 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Inerenza dei costi – Fatture di soggetto diverso dall'effettivo fornitore.
Sul punto specifico della deducibilità dei costi documentati da fatture rilasciate da soggetto diverso dall'effettivo fornitore sono deducibili anche nell'ipotesi in cui l'acquirente risulti consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, a condizione però che tali costi non risultino essere stati dedotti in contrasto con i generali principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti in via generale dall'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR), ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 8 ottobre 2020, n. 21706

208. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 289 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Accertamento Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione – Onere della prova al contribuente in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.
In presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, spetta al contribuente l'onere di dimostrare la legittimità delle operazioni contestate e la fonte legittima della detrazione, non essendo sufficiente, a tal fine, la dimostrazione della regolarità delle scritture e le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili. Inoltre, va negato il beneficio alla detrazione dell'Iva ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati fomiti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, artt. 19, 21 e 54

209. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 313 del 20 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Repossi**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Fondamento della pretesa – Onere della prova – Verifiche nei confronti di terzi – Illegittimità.
In caso di contestazioni aventi ad oggetto operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, l'Ufficio non può fondare la sua pretesa su verifiche svolte nei confronti di terzi, poiché l'Amministrazione finanziaria deve provare che il contribuente al momento in cui acquistò i beni sapeva, o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione delle relative fatture, partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 7694 del 6 aprile 2020

210. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 342 del 3 giugno 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Detrazione Iva – Contestazione – Ripartizione dell'onere della prova tra Ufficio e contribuente.
In tema di fatture soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in un'evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente. La dimostrazione può essere data anche mediante presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto a comprendere che il soggetto formalmente cedente il servizio al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109; d.P.R. 633/72; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 28 febbraio 2019, n. 5873

211. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 32 del 19 febbraio 2021. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Iva – Onere prova.
In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'Iva pagata sulle fatture emesse da un soggetto diverso dall'effettivo cedente il bene o servizio, fornire la prova, anche mediante presunzioni, che il contribuente sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione fosse iscritta in un'evasione o in una frode. Grava poi sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria di avere adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, risultando a tal fine del tutto irrilevante la regolarità delle contabilizzazioni e dei pagamenti. L'onere gravante sull'Amministrazione finanziaria deve considerarsi assolto laddove dagli elementi forniti risulti che il contribuente non solo fosse in condizione di individuare, usando l'ordinaria diligenza, la sostanziale inesistenza degli emittenti le fatture, in relazione alla qualità ricoperta e alle modalità di consegna della merce, ma che addirittura fosse pienamente consapevole di partecipare alla frode. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 12963 del 24 maggio 2013; Cassazione, sez. V, sentenza n. 23560 del 20 dicembre 2012; Cassazione, sez. V, sentenza n. 10414 del 12 maggio 2011; Cassazione, sez. V, sentenza n. 23078 del 14 dicembre 2012; Cassazione, sez. V, sentenza n. 12503 del 22 maggio 2013; Cassazione, sez. V, sentenza n. 8132 dell'11 aprile 2011; Cassazione, sez. V, sentenza n. 16556 del 28 settembre 2012; Corte di Giustizia, 6 dicembre 2012, C-285/11; Corte di Giustizia, 21-6-2012, C-80/11 e C-142/11

212. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 56 del 23 aprile 2021. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere prova.
In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, l'esistenza di elementi a riprova dell'inesistenza oggettiva delle operazioni. Spetta poi al contribuente fornire gli elementi probatori necessari per contrapporre i rilievi posti a fondamento della pretesa impositiva. Laddove l'Amministrazione finanziaria fornisca puntuali evidenze circa l'oggettiva inesistenza delle operazioni contestate (tra cui, ad esempio, il fatto che il fornitore non abbia presentato la dichiarazione dei redditi e abbia omesso il versamento degli importi dovuti a titolo di imposte; che sia privo di dipendenti, di una sede e di beni strumentali; che abbia omesso la tenuta di registri contabili; che abbia emesso fatture generiche prive di numerazione progressiva; che non abbia esposto alcuna fattura di acquisto nel c.d. spesometro), l'onere probatorio gravante sul contribuente non può considerarsi assolto laddove quest'ultimo si limiti a dimostrare l'avvenuto pagamento delle fatture e l'inerenza dei costi sostenuti, senza in alcun modo dimostrare né l'avvenuto utilizzo dei beni oggetto delle operazioni contestate né l'effettiva operatività del fornitore. (S.A.)

Riferimenti normativi:

213. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 102 del 10 maggio 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere prova.
In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, l'esistenza di elementi a

riprova dell'inesistenza oggettiva delle operazioni. Spetta poi al contribuente fornire gli elementi probatori necessari per contrapporre i rilievi posti a fondamento della pretesa impositiva. Laddove l'Amministrazione finanziaria fornisca puntuali evidenze circa l'oggettiva inesistenza delle operazioni contestate (tra cui, ad esempio, il fatto che la manodopera a disposizione del fornitore risulti insufficiente rispetto a quella richiesta per l'esecuzione dei lavori; che le fatture difettino di riferimenti specifici in relazione alle prestazioni e al luogo di esecuzione delle operazioni svolte; che i lavori eseguiti non siano supportati da idonea documentazione; che diverse fatture rechino identica numerazione di altre fatture emesse nei confronti di altri clienti; che il contratto di subappalto rechi una descrizione generica e lacunosa; che il fornitore abbia di presentare le dichiarazioni fiscali), l'onere probatorio gravante sul contribuente non può considerarsi assolto laddove quest'ultimo non solo tralasci di dimostrare la propria consapevolezza che il fornitore, all'epoca dell'esecuzione delle operazioni contestate, avesse tutti i requisiti formali e sostanziali necessari per l'esecuzione delle operazioni (non essendo a tal fine sufficiente la produzione di visure risalenti ad annualità diverse rispetto a quelle in contestazione), ma ometta di fornire la prova della loro avvenuta effettuazione con dati e documentazione incontrovertibile (non essendo a tal fine sufficiente la mera produzione di manoscritti su blocchetti pubblicitari, impropriamente qualificati dal contribuente alla stregua di "contabilità di cantiere"). (S.A.)

Riferimenti normativi:

214. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 517 del 2 febbraio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Obbligo di diligenza cessionario.
In una fattispecie di operazioni soggettivamente inesistenti, l'obbligo di diligenza posto a carico del cessionario rispetto la scelta del fornitore si sostanzia nell'attenzione al possesso dei requisiti sostanziali unitamente al giusto grado di attenzione rispetto elementi e specificità del settore, ben conoscibili da un imprenditore operante in un dato settore commerciale. Pertanto, il mero accertamento dell'esistenza e della regolarità della partita Iva non può ritenersi adempimento sufficiente. Sebbene non sia dato pretendere dall'imprenditore "un inesigibile dovere di accurata indagine", non può comunque prescindersi la necessità dell'adozione delle cautele atte ad escludere ogni problematicità indicativa di rischi nella regolarità della transazione, come chiarito dalla Cassazione. (S.Be.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 4464/2020

215. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2230 del 21 maggio 2021. Presidente: De Sapia, Estensore: Fortunato**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Elementi contribuente – Esibizione fattura – Regolarità scritture contabili – Idoneità della prova – Non sussiste.
Nell'ambito delle operazioni oggettivamente inesistenti, (la cui fatturazione viene ritenuta mera espressione cartolare di attività commerciali in realtà mai poste in essere), l'Amministrazione ha solo l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma meramente indiziaria e presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non è stata realizzata. Spetta, infatti, al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, prova che non può limitarsi all'esibizione della fattura o alla dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, in quanto questi elementi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 26 settembre 2016, n. 18790

216. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2471 dell'8 giugno 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Procedimento istruttorio – Elementi gravi precisi e concordanti.

In materia di fatture relative ad operazioni inesistenti vi è un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato per cui è rimesso all'Amministrazione fornire un riscontro istruttorio, eventualmente anche tramite uno o più elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, che sorreggano la conclusione che alcuni costi, e le relative fatture, siano in realtà meramente fittizi e non possano quindi legittimamente ridurre il reddito imponibile del contribuente che pretenda di dedurli. A seguito di tale riscontro è onere del contribuente provare che i costi correlati alle operazioni asseritamente inesistenti fossero invece effettivi, ma detta prova non può limitarsi alla mera esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (G.Za.)

Riferimenti normativi:

217. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 9 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Circostanze gravi, precise e concordanti – Sussiste.

Riconosciuta la falsità soggettiva (e non, invece, quella oggettiva) delle fatture e, dunque, ritenuta sussistente una situazione che presuppone da un lato l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa destinataria delle fatture e, dall'altro, la simulazione sul piano soggettivo, ossia la provenienza della merce da ditta diversa rispetto quella figurante sulle fatture, l'atto impositivo che affermi l'indeducibilità dei costi e l'indetraibilità dell'Iva dev'essere dichiarato illegittimo limitatamente alle imposte dirette. Ai sensi, infatti, dell'art. 8, co. 1 e 2, d.l. 16/2012 l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/2012, art. 8, co. 1 e 2; d.P.R. 917/86, art. 109

218. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 386 del 21 gennaio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Ripartizione onere della prova.

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere di provare, anche a mezzo di presunzioni semplici (purché gravi, precise e concordanti), non solo gli elementi di fatto attinenti al cedente (la sua natura di "cartiera", l'inesistenza di una struttura operativa, il mancato versamento dell'Iva), ma anche la consapevolezza del cessionario che l'operazione si inseriva in un disegno evasivo da altri realizzato, grava sull'Amministrazione finanziaria. Solo a fronte dell'assolvimento di un siffatto onere, il cessionario (o committente) è tenuto a sua volta a fornire la prova liberatoria contraria di aver ignorato senza colpa, l'effettiva natura delle operazioni e quindi di aver partecipato incolpevolmente all'operazione di cui è stata dimostrata la natura fraudolenta. In fattispecie, la dotazione di decine di dipendenti in capo al soggetto emittente, nonché la puntuale consegna dei beni oggetto delle prestazioni sono state reputate circostanze idonee a escludere qualsiasi profilo di colpevolezza in capo al contribuente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

219. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1684 del 3 maggio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Porreca**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova a carico dell'Ufficio fiscale – Pagamenti effettuati a società non operative – Non soddisfa l'onere della prova incombente sull'Amministrazione – Illegittimità della pretesa erariale.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti l'Amministrazione finanziaria, ove contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilità dei relativi costi e di detraibilità della relativa imposta, ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, che dette operazioni, in realtà, non sono state effettuate, mentre, in presenza di siffatta prova, spetta al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, precisandosi al riguardo che non rileva la regolarità formale delle scritture e delle evidenze contabili dei pagamenti "in quanto apparenze facilmente falsificabili". L'accertamento dell'Amministrazione non può dirsi basato su presunzioni gravi, precise e concordanti, con conseguente mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sull'Ufficio ai fini che qui interessano. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sentenza n. 25775/2014

ALTRO

220. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 33 del 22 gennaio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Utili extra-bilancio – Società in accomandita semplice – Imputazione al socio accomandante – Nesso di imputazione soggettiva – Interruzione.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la regola di cui all'art. 5, d.P.R. n. 917/1986, secondo cui i redditi delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, trova applicazione anche per il socio accomandante in caso di accertata sussistenza di utili extra-bilancio della società. In tal caso, il socio accomandante può fornire elementi atti a corroborare l'interruzione di quel nesso di imputazione presuntiva con la società (nel caso di specie, il contribuente aveva fornito la dimostrazione di aver abbandonato l'attività sociale in epoca anteriore ai periodi d'imposta cui gli accertamenti si riferiscono). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 5

221. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 165 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

I) Estimi catastali – Avviso di accertamento – Procedura Docfa - Avviso di accertamento – Motivazione.

II) Estimi catastali – Procedura Docfa – Provvedimento di classamento – Stima diretta – Preventivo sopralluogo – Esclusione.

III) Estimi catastali – Avviso di accertamento – Procedura Docfa – Avviso di accertamento – Motivazione.

I) Qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. n. 16 del 1993, convertito in l. n. 75 del 1993 e dal d.m. n. 701 del 1994 (cd. procedura Docfa), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e

rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. In caso contrario, ossia allorché la discrasia non derivi dalla stima del bene, ma dalla divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.

II) In tema di classamento, l'attribuzione di rendita ai fabbricati a destinazione speciale o particolare e, specificamente quelli classificati nel gruppo catastale D, deve avvenire, come previsto anche dal d.P.R. n. 604 del 1973, art. 7, mediante stima diretta, senza che ciò presupponga, tuttavia, l'effettuazione del preventivo sopralluogo, atteso che la Amministrazione può ben avvalersi della stessa valutazione, purché specifica, delle risultanze documentali in suo possesso. Ciò coerentemente con la natura fortemente partecipativa della Docfa, che implica l'indicazione degli elementi fattuali rilevanti da parte dello stesso contribuente, soprattutto ove essi costituiscono la base oggettiva dello stesso provvedimento di classamento, che si è limitato a farne difforme valutazione rispetto alla proposta.

III) La categoria e la classe catastale vanno attribuite in ragione delle caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari. In caso di dubbio circa la riconducibilità nella categoria D o E, deve considerarsi che la prima riunisce immobili aventi destinazione commerciale, pertanto con capacità reddituale assoggettabile a imposta, ma speciali rispetto a quelle precedenti previste alle categorie di cui alle anteriori categorie ABC, mentre la categoria E è prevista solo per opere considerate "extra commercium" in quanto poste a comune servizio esclusivo della collettività. (Secondo la CTP l'unità immobiliare oggetto della controversia è parte del più vasto metanodotto gestito a fine industriale e commerciale dalla ricorrente e costituisce un bene che ha una valutazione commerciale autonoma, cui è attribuito un valore economico; non è suscettibile di diversa destinazione senza radicali trasformazioni, anche in riferimento alla presenza di importanti componenti impiantistiche, in particolare nel sottosuolo; assolve al ruolo di smistamento del gas in transito verso condotte secondarie, consentendo l'interruzione ed il ripristino del flusso. Ne consegue che la classificazione nella categoria D7 è corretta). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 604/1973, art. 7; d.l. 16/1993; d.m. 701/1994; d.P.R. 1142/1949, artt. 6 comma 1 e 61, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 17971/2018, 8529/2019, 977/2018, 12497/2016

222. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 33 del 22 gennaio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Utili extra-bilancio – Società in accomandita semplice – Imputazione al socio accomandante – Nesso di imputazione soggettiva – Interruzione.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la regola di cui all'art. 5, d.P.R. n. 917/1986, secondo cui i redditi delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, trova applicazione anche per il socio accomandante in caso di accertata sussistenza di utili extra-bilancio della società. In tal caso, il socio accomandante può fornire elementi atti a corroborare l'interruzione di quel nesso di imputazione presuntiva con la società (nel caso di specie, il contribuente aveva fornito la dimostrazione di aver abbandonato l'attività sociale in epoca anteriore ai periodi d'imposta cui gli accertamenti si riferiscono). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 5

223. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 41 del 15 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Galli**

Costi gasolio autotrasporto – Inerenza – Indicazione targa su fattura.
Se è vero che il d.P.R. 444/97 concerne la scheda carburante e non la fattura, tuttavia l'omessa indicazione della targa del veicolo sulle fatture non consente di verificare l'inerenza della spesa di carburante all'attività di impresa. Del resto, sarebbe illogico negare la compensazione fiscale alla agevolazione nell'accisa sul gasolio per autotrasporti e poi riconoscere al contempo la deducibilità di quelli stessi costi ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Pertanto, non vi è dubbio che l'indicazione della targa sulla fattura, esigibile per fruire dell'agevolazione in materia di accise, abbia una ricaduta in termini di prova dell'inerenza dei costi di carburante all'attività d'impresa e dunque ai fini delle imposte dirette e dell'Iva. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 444/97; d.P.R. 277/00, art. 3, comma 3

224. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 267 del 21 gennaio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Interposizione fittizia – Amministratori di fatto – Sanzioni amministrative – Responsabilità.
Nel caso in cui una società svolga la mera funzione di schermo fittizio, è legittima l'imputazione dei proventi illeciti agli amministratori di fatto, in quanto effettivi beneficiari degli stessi. In detta circostanza il soggetto a cui va imputato il rapporto tributario non è la società, ma l'amministratore di fatto che è chiamato a rispondere delle sanzioni amministrative. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 9

225. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1108 del 19 marzo 2021. Presidente: Secchi, Estensore: Angeloni**

Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Detrazione – Condizioni e termini.
L'attuale art. 165, d.P.R. 917/1986, non prevede alcun termine di decadenza o limite temporale per far valere la detrazione fiscale delle imposte pagate all'estero, a differenza del previgente art. 15, d.P.R. 917/1986, in base al quale la detrazione doveva essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sezione 19, sentenza n. 1096 dell'11 marzo 2019; Ctr Lombardia, sezione 2, sentenza n. 893 del 27 febbraio 2019

226. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2113 del 7 giugno 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Giannetta**

Compensi per attività extra meonia del medico – Soggezione ad Irap – Non sussiste.
In base all'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, ai fini della soggezione ad Irap dei proventi di un lavoratore autonomo (o un professionista) non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi, sicché non sono soggetti ad Irap i compensi che un medico percepisca per le attività da lui svolte "extra meonia" presso strutture sanitarie. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446 del 1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI - V, sentenza, 16/07/2015, n. 14878

227. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2199 del 10 giugno 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Procedura di collaborazione volontaria – Condizioni di accesso – Onere della prova in capo al contribuente – Origine delle consistenze estere.

Decade dai benefici derivanti dall'accesso alla procedura di voluntary disclosure ex art. 5-quater, lett. a), d.l. n. 167/1990, l. n. 186/2014 e d.l. n. 193/2016, il contribuente che, a fronte della contestazione dell'Ufficio, non sia in grado di dimostrare l'origine delle somme oggetto della voluntary. In particolare, non si è esclusi dalla voluntary disclosure per un dubbio in relazione alla titolarità delle somme o perché si chiede al ricorrente di dimostrare che non produce altri redditi, quanto perché non si riesce a fornire la prova richiesta dalla legge per poter aderire alla procedura di collaborazione volontaria, ossia fornire all'Ufficio tutte le informazioni utili per la ricostruzione delle irregolarità commesse. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/90, art. 5-quater; l. 186/04; d.l. 193/16

228. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2299 del 18 giugno 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo**

Residenza in Italia – Cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente – Necessità.

La semplice iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) senza la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente costituisce condizione di per sé sufficiente, ai sensi dell'art. 2, comma 2, d.P.R. 917/1986 per essere considerati residenti e quindi soggetto d'imposta in Italia. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 2, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16634/2018

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA pag. 273

RISCOSSIONE E SOLIDARIETA' pag. 274

PROCEDURE DI ACCERTAMENTO /REVISIONE pag. 275

RIMBORSI pag. 275

IMPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA pag. 277

DISCIPLINA SANZIONATORIA pag. 278

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 279

ALTRO pag. 279

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA

229. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 39 del 24 febbraio 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Mancini**

Valore in dogana – Royalties – Contratti di licenza – Condizione della vendita – Inclusione delle royalties nel valore doganale – Non sussistenza.

L'inclusione delle royalties o diritti di licenza nel valore di dogana non è automatica essendo necessaria una valutazione caso per caso in relazione alle clausole contrattuali dei vari contratti di licenza che siano sottoposti all'esame dell'autorità doganale, al fine di accertare se il pagamento dei diritti di licenza costituisca o meno una conditio sine qua non della vendita e dunque venga preteso prima o contestualmente alla stessa. Il concetto di "condizione della vendita" (contenuto nell'art. 71, reg. UE 952/2013, il quale prevede che il prezzo della vendita, ai fini della determinazione del dazio doganale deve essere integrato dai diritti di licenza pagati dal compratore quale condizione della vendita) deve intendersi nel senso di clausola che indica il caso in cui il venditore non sia disposto a vendere i propri prodotti in mancanza del pagamento di uno specifico corrispettivo o diritto di licenza. Deve quindi escludersi la "daziabilità" delle royalties laddove manchi un controllo esercitato dal titolare del diritto di licenza sul fornitore estero tale da subordinare, direttamente o indirettamente, il buon fine della vendita internazionale. (D.O.)

Riferimenti normativi: reg. UE 952/2013, artt. 70 e ss.

230. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 58 del 4 marzo 2021. Presidente: Abate, Estensore: Cao**

Processo verbale di rettifica e di constatazione di illeciti doganali – Diritti di licenza (royalties) – Inclusione nel valore in dogana – valutazione nel caso concreto.

L'inclusione dei diritti di licenza nel valore in dogana non è automatica ed è l'Agenzia delle Dogane a dover valutare in concreto, a seguito dell'esame dei contratti tra le parti, se le royalties debbano essere o meno incluse nel suddetto valore, a seconda che risultino o meno condizione della vendita. (F.Co.)

Riferimenti normativi: reg. U.E. n. 952/2013, artt. 70 e 71, par. 1, lett. c)

231. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2098 del 13 maggio 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Ercolani**

Dazi doganali all'importazione – Nuovo codice doganale – Royalties – Prova del collegamento tra venditore e licenziante.

In tema di dazi doganali all'importazione, con il nuovo codice doganale l'esistenza di un collegamento tra il terzo che richiede il pagamento delle royalties ed il venditore non è più, come invece previsto dall'art. 157, par. 1, del reg. CEE 2454/93, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria, per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle royalties quale condizione della vendita, sicché la nuova disciplina consente di includere le royalties nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore ed il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale. (A.S.)

Riferimenti normativi: reg. CEE 2454/93, art. 157, par. 1; reg. U.E. 952/13, art. 71

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 21069 del 2 ottobre 2020

232. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 256 del 15 gennaio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

Valore in dogana – Responsabilità dello spedizioniere – Limitata all'attività da esso svolta – Fittizietà dei dati forniti dall'importatore – Rileva solo se conoscibile – Possibilità di svolgere controlli ulteriori presso la sede dell'importatore – Non sussiste.

Lo spedizioniere risponde del proprio comportamento cosciente e volontario, solo laddove sia consapevole della irregolarità, o avrebbe dovuto essere tale, usando la diligenza propria della sua professione. In tutti i casi in cui il dichiarante non abbia la possibilità ragionevole di scoprire e prevenire la non veridicità dei dati raccolti, non può essere destinatario del recupero d'imposta e delle sanzioni, in quanto è responsabile unicamente della corretta trasposizione dei dati e, quindi, della corrispondenza tra la dichiarazione che egli svolge in dogana e la documentazione di cui dispone, che gli è fornita dall'importatore, non essendo previsto che egli svolga verifiche o ispezioni presso la sede dell'importatore o del produttore estero. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 3623 del 20 febbraio 2006.

233. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2203 dell'11 giugno 2021. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

Valore della merce da dichiarare in dogana in tema di diritti doganali – Inclusione del pagamento delle royalties nel valore della merce da dichiarare – Condizioni.

In ordine all'inclusione o meno delle royalties nel valore delle merci da dichiarare in dogana, circa la "condizione della vendita", spetta al giudice valutare la sussistenza di almeno una delle seguenti tre condizioni: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento delle royalties; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) Le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questi acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza ad un licenziante. Occorre pertanto fare riferimento agli accordi contrattuali, al fine di stabilire l'effettiva volontà delle parti in ordine alla sussistenza di una delle condizioni sopra indicate. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: CDU, art. 72

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., 21069/2020

RISCOSSIONE E SOLIDARIETA'

234. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 303 del 18 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Introduzione irregolare della merce – Solidarietà rappresentante indiretto – Sussiste.

In virtù dell'art. 202, n 3, secondo trattino, del Reg. (CEE) n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario), sono debitori per l'obbligazione doganale coloro che hanno partecipato alle operazioni d'introduzione irregolare delle merci nel territorio dell'Unione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che tale introduzione era irregolare. Ne deriva che la qualifica di debitore, ai sensi di tale disposizione, è subordinata al ricorrere di due condizioni, delle quali la prima, cioè la partecipazione a tale introduzione, è oggettiva, e la seconda, cioè che le persone abbiano partecipato consapevolmente all'operazione di introduzione irregolare, è soggettiva. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: reg. CEE, n. 2913/1992, art. 202, n. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 22747 del 12 settembre 2019

PROCEDURE DI ACCERTAMENTO/REVISIONE

235. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2589 del 14 giugno 2021. Presidente: De Sapia, Estensore: Salvo**

Dazio – Errata compilazione voce doganale – Assenza elementi probatori sufficienti.
Nella fattispecie in cui un titolare di ditta individuale avanzi richiesta di rimborso rilevando che il dazio da egli sostenuto non fosse dovuto, è onere dello stesso dimostrare la fondatezza della pretesa avanzata, anche nel caso in cui la causa sia riconducibile ad errore compilativo del fornitore. Qualora l'Ufficio Dogane proceda a "verifica fisica" al cui esito non risulti possibile ricondurre la merce verificata a quella in fattura, né si rinvenga documentazione atta ad accertarne l'esatta origine, le sole dichiarazioni di errore compilativo non provano da sole alcuna ragione sostanziale. (M.O.)

Riferimenti normativi:

RIMBORSI

236. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 871 del 24 febbraio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Dazi – Rimborsi siderurgici – Applicabilità termine decadenziale biennale – Sussiste.
In caso di richiesta di rimborso dei dazi sull'esportazione di materiali siderurgici (cd. drawback) è applicabile il termine decadenziale biennale previsto dall'art. 173 TULD. Si tratta, infatti, di una misura agevolativa afferente la fattispecie disciplinata dalla norma di "restituzione e l'abbuono di diritti"; non si tratta di una richiesta di restituzione con funzione equitativa o comunque diretta a correggere un versamento in misura superiore al dovuto per effetto di un "errore" delle autorità doganali, né di "importi del dazio all'importazione o all'esportazione applicati in eccesso". (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 1, l. 639/1964; art. 173 TULD; artt. 117 e 121 CDU

IMPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA

237. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1955 del 25 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Mezzi di trasporto – Regime di ammissione temporanea – Dazi all'importazione – Esonero – Condizioni.
Per usufruire dell'esonero totale dai dazi all'importazione per i mezzi di trasporto essi devono essere: a) immatricolati fuori dal territorio doganale della Comunità a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio; b) utilizzati da una persona stabilita fuori dal territorio doganale della Comunità. In tali casi, gli autoveicoli privati possono essere utilizzati, dalla persona di cui alla lett. b), per un periodo massimo di sei mesi, anche non continuativo, nell'arco di dodici mesi. Il regime di ammissione temporanea è altresì consentito a soggetti residenti nella Comunità, ma nel solo caso in cui ricorrano le ipotesi contemplate dagli artt. 214-215-216 del Regolamento Delegato (UE) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015. In mancanza di uno soltanto dei requisiti indicati, si configura un'illecita introduzione della merce nel territorio doganale unionale, che è punita con le pene previste per il reato (ora illecito amministrativo) di contrabbando, sia nei confronti del terzo che, privo dei requisiti di legge, ne faccia uso, sia nei confronti del soggetto che, avendo in dotazione il bene e conoscendo la condizione del terzo, tale uso consenta. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: reg. UE 2015/2446, artt. 212, 214, 215, 216, 217; d.P.R. n. 43/73, art. 216

DISCIPLINA SANZIONATORIA

238. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 93 del 16 febbraio 2021. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Atto di contestazione sanzioni – Contrabbando – Irregolare introduzione della merce in territorio U.E. – Sussiste.

L'omessa spontanea denuncia del possesso della merce al momento dell'attraversamento in entrata della linea di confine del territorio europeo integra la circostanza di una dichiarazione mendace. Tale condotta, caratterizzata dall'elemento psicologico doloso, intesa a sottrarre la merce al controllo da parte dell'autorità doganale situata al valico di frontiera, integra il delitto di contrabbando disciplinato dagli artt. 282 d.P.R. n.43/1973. Tale delitto, produttivo di effetti anche ai fini sanzionatori tributari, viene integrato anche col semplice tentativo – manifestato dall'importatore – di sottrarre la merce all'accertamento doganale. (A.Tr.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 43/1973, artt. 34 e 282

239. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 266 del 15 gennaio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Micheluzzi**

Contrabbando – Sanzione accessoria della confisca – Abrogazione implicita – Sussiste.

Secondo il principio che si ricava dal noto brocardo "ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit" si deve ritenere implicitamente abrogata la sanzione accessoria della confisca di cui all'art. 295-bis TULD allorché la stessa acceda ad un'ipotesi di contrabbando "sopra soglia" ex art. 182 TULD, dal momento che tale reato risulta depenalizzato per effetto del d.lgs. n. 82/2016, senza che il legislatore abbia disposto alcunché in tema di sanzioni accessorie. (I.B.)

Riferimenti normativi: TULD, artt. 182 e 295-bis

DECADENZA E PRESCRIZIONE

240. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 248 del 15 gennaio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano.**

Tributi doganali – Azione di recupero dopo la scadenza del termine triennale di contabilizzazione dell'importo – Mancata determinazione dovuta a fatto penalmente rilevante – Comunicazione notizia di reato entro il termine di decadenza – Necessaria.

In tema di tributi doganali, l'azione di recupero "a posteriori" può essere avviata anche dopo la scadenza del termine di tre anni dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto, quando la mancata determinazione del dazio sia avvenuta a causa di un atto perseguibile penalmente e ciò a prescindere dall'esito di condanna o assolutorio del giudizio penale, purché la comunicazione della notizia di reato all'Autorità giudiziaria, che costituisce il primo atto esterno che lega il fatto-reato al presupposto d'imposta, sia trasmessa nel corso del termine triennale, e non dopo la sua scadenza, diversamente opinando il periodo intercorrente tra la data di esigibilità del debito doganale e l'irrevocabilità della decisione penale si dilaterebbe illegittimamente senza limiti, compromettendo la certezza dei rapporti giuridici. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 22745 del 12 settembre 2019; Cass., sentenza n. 26045 del 16 dicembre 2016

ALTRO

241. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 87 del 15 febbraio 2021. Presidente: Leotta, Estensore: Surano**

Contrabbando – Sequestro merce in dogana – Irregolare introduzione della merce in territorio U.E. – Sussiste.

Si integra il delitto di contrabbando quando l'importatore sottrae la merce al controllo dell'autorità doganale, che presidia il valico di frontiera del territorio europeo. Non dichiarare la merce in ingresso o occultarla oppure ancora falsificandone i documenti di importazione non integra un diverso grado di dolo, al quale non corrisponde una diversa afflizione. Difatti, l'art. 282 del d.P.R. n. 43/1973 richiede il dolo generico per l'integrazione del delitto di contrabbando, sicché è sufficiente la sola conoscenza della illiceità della condotta da parte dell'importatore. L'art. 301 del d.P.R. n. 43/1973 prevede che nei casi di contrabbando sia sempre disposta la confisca della merce. Tale previsione – come rilevato dal seguente art. 334 – estende la confisca anche nelle ipotesi in cui il delitto di contrabbando sia stato estinto. (A.Tr.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 43/1973, artt. 282, 301 e 334

242. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2012 del 31 maggio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Imposta unica sulle scommesse – Natura giuridica – Imposta indiretta – Imposta non armonizzata – Normativa nazionale – Normativa comunitaria – Contrasto – Non sussiste.

L'imposta unica sulle scommesse non ha natura di tributo personale ma, più propriamente, di imposta "indiretta", come dimostra la circostanza che il tributo non colpisce il reddito o il patrimonio ma una manifestazione mediata di ricchezza, cioè il "consumo" del prodotto "scommessa" e, come è tipico delle imposte indirette, il relativo onere può essere trasferito sopra il consumatore (giocatore). Alla luce di ciò, non si rinviene alcun punto di contrasto tra la normativa nazionale e quella comunitaria (si tratta, certamente, di un'imposta non armonizzata a livello europeo), il che consente di affermare che le relative regole, in ordine alla base imponibile, ai soggetti passivi, alle aliquote e a quant'altro, sono poste esclusivamente dalla legislazione nazionale, a prescindere dal trattamento fiscale che altri paesi riservano al medesimo fatto generatore del tributo. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/98

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – ACCISE

PRESUPPOSTO pag. 279

SOGGETTIVITA' PASSIVA pag. 279

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA pag. 279

RIMBORSO pag. 280

DISCIPLINA SANZIONATORIA pag. 281

ALTRO pag. 282

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – ACCISE

PRESUPPOSTO

243. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1658 del 13 aprile 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

Agevolazione aliquota ridotta su accisa per GPL in impianti centralizzati – Intermediario per la fornitura di GPL – Spettanza agevolazione – Sussiste.
In base al combinato disposto dell'art. 8 comma 2 del d.m. n.165/2008 e della Tabella A, punto 15, allegata al d.lgs. n. 504/1995 (Testo Unico sulle accise), il GPL impiegato in impianti centralizzati alimentati da serbatoi fissi riforniti da depositi commerciali, gode dell'agevolazione fiscale dell'aliquota ridotta concessa alle aziende fornitrici. L'agevolazione fiscale non può essere disconosciuta per la sola circostanza che un soggetto – che non è né un "deposito commerciale", né il titolare di un "impianto centralizzato per use industriale" – svolge l'attività di intermediazione commerciale. Si tratta di un'attività normale nel campo industriale, corrispondente alla realtà economica del settore e come tale non può essere disconosciuta dal Fisco. D'altronde l'agevolazione ha natura oggettiva, per cui ciò che rileva è che il GPL sia effettivamente impiegato nel processo industriale e che provenga da soggetti qualificati come "depositi commerciali". Quel che assume importanza ai fini della fruizione dell'agevolazione, invece, è che l'intermediazione non abbia finalità sostanzialmente elusive, per cui deve essere sempre accertabile la conformità fra quantità fornita, seppure attraverso un intermediario, e quantità utilizzata. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.m. n.165/2008, art. 8, comma 2; Tabella A, punto 15, allegata al d.lgs. n. 504/1995 (TUA)

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Friuli Venezia Giulia, sentenza n. 24/2/2021; Cass. n. 14983 del 15.7.2020

SOGGETTIVITA' PASSIVA

244. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2903 del 29 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola**

Soggettività passiva per l'imposta unica sulle scommesse sportive – Società che svolge autonoma attività di gestione per conto terzi delle scommesse – Sussiste.
Esiste in capo alla società ricorrente il presupposto soggettivo di imposta svolgendo essa una autonoma attività di gestione per conto terzi delle scommesse. Essa partecipa al rischio di impresa del bookmaker e, territorialmente, è soggetto d'imposta secondo la legislazione italiana. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/98, art. 1

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

245. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 252 del 15 gennaio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano**

Aliquota agevolata – Attività di trasporto privato di persone – Esclusione – Legittima.
È legittima, e non contrasta con il diritto unionale, la previsione di cui all'art. 24-ter, comma 2, lett. b), del d.lgs. n.504/95, la quale introduce la possibilità di fruire di un'accisa agevolata sul gasolio utilizzato nell'attività di trasporto di persone, limitatamente al caso in cui tale attività sia esercitata da enti pubblici o imprese pubbliche locali di cui al d.l. n. 422/97, con esclusione,

dunque, tra l'altro, dell'attività di trasporto privato di persone a noleggio, la quale non fruisce del beneficio. (I.B.)

Riferimenti normativi: dir. 2003/96/CE, art. 7; d.lgs. n. 504/95, art. 24-ter

RIMBORSO

246. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 122 del 17 febbraio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Pagamento rateale in acconto – Diritto alla compensazione – Determinazione definitiva dell'obbligazione tributaria – Necessaria.
In tema di accise, il cui pagamento è effettuato, ai sensi dell'art. 26, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, in rate di acconto mensili, calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente, l'obbligo del versamento del conguaglio, così come il diritto alla compensazione, insorgono successivamente alla presentazione della dichiarazione annuale contenente tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta; pertanto il contribuente che intenda compensare i versamenti effettuati in eccedenza, non può provvedere autonomamente al riequilibrio omettendo il versamento dei singoli acconti, ma deve attendere che l'obbligazione tributaria si determini nella sua interezza e definitività alla fine dell'anno d'imposta di riferimento, potendo, peraltro, in caso di mancata capienza, presentare istanza di rimborso in sede di dichiarazione. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n.504/1995, art. 26, comma 3

247. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 290 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Accisa sul gasolio – Diniego di rimborso – L'installazione su veicoli di trasporto pubblico euro 2 del filtro antiparticolato non comporta in automatico il diritto ad una riduzione d'imposta.
L'installazione su veicoli di categoria euro 2 di sistemi di riduzione del particolato non comporta, di per sé, l'equiparazione di tali mezzi a quelli di cui alle categorie euro 3 o superiori, essendo necessario, allo scopo, anche l'abbattimento dell'ossido di carbonio, della massa di idrocarburi e dell'ossido di azoto. In difetto di ciò trova applicazione l'art. 1, co. 645, l. n. 208/2015 che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ha escluso dal campo di applicazione dell'agevolazione sul gasolio commerciale i veicoli (nella specie autobus) di categoria Euro 2 o inferiore. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, artt. 14 e 34-ter; l. n. 208/2015, art. 1, co. 645

248. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 68 del 24 marzo 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Fadda**

Diniego di rimborso delle somme versate a titolo di accisa sui consumi di gasolio per uso autotrazione – Non spettanza ai veicoli "Euro 2" – Dotazione di "filtro antiparticolato" – Irrilevanza ai fini della spettanza del rimborso.
L'art. 1, co. 645, della legge 28/12/2015, n. 208 prevede che le agevolazioni in tema di accise previste per le imprese di trasporto non spettino "per i veicoli di categoria euro 2 o inferiore". La norma, andando a rimodulare il perimetro di un'agevolazione fiscale, è di stretta interpretazione e non tollera interpretazioni analogiche, come dovrebbe operarsi per ritenere inclusi nel beneficio i veicoli "Euro 2" dotati del c.d. "FAP". (G.Zam.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1, co. 645; dir. n. 2003/96/CE, art. 7, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 1113/2017

249. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 136 del 15 giugno 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Fadda**

Addizionale provinciale alle accise – Versamento indebito – Rimborso.
Con l'intervenuta soppressione dell'addizione provinciale alle accise, in contrasto con la normativa comunitaria, ad opera del art. 2 co. 6 d.lgs. 14-3-2011 n. 23 ed art. 18 co. 5 d.lgs. 6-5-2011 n. 68, in caso di pagamento indebito di accise, il contribuente può recuperare le relative somme tramite credito di imposta o richiederle a rimborso e ciò deve avvenire entro due anni dal momento in cui il recupero del credito è esercitabile. Inoltre, il contribuente ha l'onere di provare di non essersi rivalso per le accise sui consumatori finali a norma dell'art. 29 c. 2 l. 29.12.1990 n. 468 per i rimborsi riconosciuti incompatibili con norme comunitarie. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 14-3-2011 n. 23, art. 2 co. 6; d.lgs. 6-5-2011 n. 68, art. 18 co. 5; l. 29.12.1990 n. 468, art. 29 c. 2

250. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 68 del 22 marzo 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Rimborso accise gasolio autotrasporto – Presupposti – Approvvigionamento da soggetto non abilitato – Colpa – Non sussiste.
Non è ravvisabile la colpa in capo al contribuente che si approvvigioni del carburante, effettivamente impiegato per l'autotrasporto, tramite un soggetto non abilitato alla vendita al minuto, laddove l'Amministrazione finanziaria non abbia fornito conferme di un'illiceità radicale nell'attività posta in essere dal fornitore, ma si sia limitata a contestare illeciti di tipo formale senza assumere alcun concreto provvedimento che inibisse l'esercizio della distribuzione di idrocarburi a terzi. Di conseguenza, in presenza di tutte le altre condizioni in capo al contribuente, soggettive e oggettive, richieste dalla legge per la fruizione dell'agevolazione in relazione ad un tributo pagato regolarmente, l'avere acquistato un prodotto da un terzo non abilitato, ma, per effetto di omissioni dell'Amministrazione, suscettibile di essere percepito come vero e proprio operatore commerciale del settore, vale ad inficiare la pretesa impositiva di disconoscere il beneficio in esame. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctp Mantova, sez. 1, sentenza n. 126 del 14 giugno 2021

251. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 83 del 9 aprile 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

Rimborso addizionale accise energia elettrica – Termine biennale decadenza – Decorrenza.
In tema di accise sul consumo di energia elettrica, il termine biennale entro cui il contribuente può fare valere eventuali indebiti ai sensi dell'art. 14, comma 2, del d.lgs. 504/95 decorre dal pagamento dell'imposta se la domanda è fondata sulla primitiva operazione, anche quando, in presenza di diritti quesiti od esauriti alla data del verificarsi della decadenza, sia sopravvenuta la declaratoria di incompatibilità del tributo con l'ordinamento, stante l'esigenza di salvaguardare la certezza dei rapporti giuridici, mentre decorre dal verificarsi dell'ulteriore fatto di rilevanza costitutiva, successivo rispetto a quello posto a base dell'originaria operazione, se la richiesta è fondata su di esso, trattandosi di obbligazione autonoma. Il termine decadenziale in questione è fissato per finalità di interesse pubblico, sicché esso non è disponibile neppure dalla stessa Amministrazione finanziaria, restando del tutto irrilevanti ed ininfluenti le cause per le quali la non debenza venga a verificarsi. Ne consegue che detto termine trova applicazione anche nel caso in cui l'accisa sia stata debitamente pagata, e sia sopravvenuta una causa di non debenza del tributo. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/95, art. 14, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 30912 del 27 novembre 2019; Cass., sez. V, sentenza n. 23515 del 12 settembre 2008; Cass., sez. V, sentenza n. 24056 del 16 novembre 2011; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 3363 del 2 marzo 2012; Cass., sez. V, sentenza n. 13724 del 31 maggio 2017; Cass., sez. V, sentenza n. 1232 del 22 gennaio 2014

252. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 87 del 23 aprile 2021. Presidente: Platania, Estensore: Celenza**

Rimborso addizionale accise energia elettrica – Termine biennale decadenza – Decorrenza.
In tema di accise sul consumo di energia elettrica, il termine biennale entro cui il contribuente può fare valere eventuali indebiti ai sensi dell'art. 14, comma 2, del d.lgs. 504/95 decorre dal pagamento dell'imposta se la domanda è fondata sulla primitiva operazione, anche quando, in presenza di diritti quesiti od esauriti alla data del verificarsi della decadenza, sia sopravvenuta la declaratoria di incompatibilità del tributo con l'ordinamento, stante l'esigenza di salvaguardare la certezza dei rapporti giuridici, mentre decorre dal verificarsi dell'ulteriore fatto di rilevanza costitutiva, successivo rispetto a quello posto a base dell'originaria operazione, se la richiesta è fondata su di esso, trattandosi di obbligazione autonoma. Posto che il tributo risultava abrogato dal 1° gennaio 2012, il termine biennale in questione doveva farsi necessariamente decorrere dalla data di soppressione dell'addizionale, in quanto il diritto al rimborso è sorto in quella data e dal 2012 non aveva più senso parlare di imposta c.d. revolving o di dichiarazioni. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/95, art. 14, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 30912 del 27 novembre 2019

253. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1989 del 6 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Di Fonzo**

Rimborso accise sull'energia elettrica – Termine di decadenza – Dies a quo – Versamento rateale e conguagli – Riporto del credito nelle dichiarazioni successive.
In tema di accise sull'energia elettrica, le rate mensili di versamento non corrispondono ad autonomi adempimenti di autonomi debiti, bensì a modalità di adempimento di un unico debito, frazionato in più rate. Ne discende che, laddove in sede di conguaglio gli acconti mensilmente versati risultino maggiori rispetto a quanto effettivamente dovuto, il credito che ne emerge può andare a sommarsi col credito d'imposta relativo all'anno successivo. Di talché, per il rimborso del saldo creditorio - che costituisce un nuovo credito rispetto a quelli precedentemente maturati - il termine biennale di decadenza *ex* art. 14, comma 2, del TUA decorre dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUA, art. 14, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 16261 del 18 giugno 2019; Cass., sez. V, sentenza n. 11813 del 18 giugno 2020

254. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 306 del 18 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Termine biennale rimborso – Decorrenza – Presentazione ultima dichiarazione.
In tema di accise sull'energia elettrica, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza ex art. 14, co. 2, d.lgs. n. 504/1995 per il rimborso dell'eventuale credito d'imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, art. 14, co.2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza del 18 giugno 2019, n. 16261

255. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2460 del 29 giugno 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Gaeta**
Aliquota ridotta per gasolio commerciale – Trasporto occasionale di passeggieri – Esclusione.
L'aliquota di accisa ridotta per il gasolio commerciale utilizzato come propellente per il trasporto regolare di passeggeri non può essere estesa anche al gasolio utilizzato per il trasporto occasionale di passeggeri. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, art. 24-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sez. 2, sentenza del 30/01/2020, causa C-513

DISCIPLINA SANZIONATORIA

256. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 326 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti**
Ritardato versamento – Sanzione amministrativa – Non applicabile – Indennità di mora – Prevale.
La disposizione speciale dell'art. 2, comma 4, d.lgs. n. 504/1995 prevale su quella dell'art. 13, d.lgs. n. 471/1997, con conseguente applicabilità, nell'ipotesi di ritardo nel pagamento delle accise, oltre agli interessi, della sola indennità di mora di cui al comma 4 dell'art. 3 e non anche della sanzione di cui all'art. 13. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/95, art. 3, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, n. 30034 del 21/11/2018

257. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 59 del 4 marzo 2021. Presidente: Abate, Estensore: Cao**
Indennità di mora – Natura risarcitoria – Cumulo di sanzioni – Non sussiste.
L'indennità di mora è una misura di natura risarcitoria e non sanzionatoria. Pertanto, la contemporanea applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 13, comma 3, d.lgs. 471/1997 e della misura risarcitoria dell'indennità di mora di cui all'art. 56, comma 6, TUA non realizza alcun cumulo di sanzioni ma solo due diverse pretese di pagamento in base ai titoli diversi, pienamente compatibili per la loro diversità di struttura e di funzione. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13, comma 3; d.lgs. 504/1995, art. 56, comma 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 34087 del 19 dicembre 2019; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 17254 del 27 giugno 2018

258. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 59 del 4 marzo 2021. Presidente: Abate, Estensore: Cao**

Sanzioni ed indennità di mora – Cumulabilità – Sussiste.
Nel caso di omesso pagamento di accise (nel caso in esame dell'imposta di consumo sul gas) trovano applicazione sia il d.lgs. n. 471 del 1997 art. 13, che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, che il d.lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, art. 3, n. 4, che prevede unì indennità di mora dovuta per il ritardato pagamento. Le dette norme sono da considerarsi pienamente compatibili e non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva – con riferimento alla sanzione amministrativa – e integrativa del patrimonio leso – con riguardo all' indennità di mora. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art.13; d.lgs. 504/1995, art.3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 8553 del 14 aprile 2011; Cass., sez. V, sentenza n. 16165 del 03/08/2016

259. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 6 del 5 gennaio 2021. Presidente: Leotta, Estensore: Greco**

Omesso versamento dell'accisa sull'energia elettrica – Cumulo tra indennità di mora e sanzione – Non ammesso per principio di specialità.

Nel caso di omesso versamento dell'accisa sull'energia elettrica, trova applicazione l'articolo 3, comma 4 del d.lgs. n. 504/1995 e non anche l'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997, dato che lo stesso prevede la corresponsione, oltre agli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali, con funzione reintegrativa del patrimonio leso, di un'indennità di mora del 6%, riducibile al 2% se il pagamento avviene entro 5 giorni dalla data di scadenza, con funzione sanzionatoria, che colpisce l'inerzia del contribuente quando questi non provveda a pagare il tributo entro il termine stabilito nel pubblico interesse. Il complesso delle conseguenze che l'articolo 3, comma 4 della disposizione citata riconnette al ritardo nel pagamento dimostra la natura sanzionatoria dell'indennità di mora. Ulteriori argomenti che confermano che l'indennità di mora non ha una funzione risarcitoria sono: la misura fissa, indipendentemente dal ritardo; il porsi tale indennità di mora in una progressione della coercizione che arriva fino al blocco del deposito fiscale; e il trattamento differenziato rispetto ad altri tribute. In definitiva, opera il principio di specialità per cui nella situazione in oggetto è applicabile solo la sanzione della disciplina propria delle accise. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, art. 3, comma 4; d.lgs. n. 471/1997, art. 13

ALTRO

260. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 67 del 4 febbraio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Accise gasolio autotrazione – Noleggio con conducente – Agevolazioni – Diniego di rimborso – Legittimo.

In materia di accise, l'articolo 7, dir. n. 2003/96/CE attribuisce, agli Stati membri, la facoltà di introdurre, rispettando alcuni livelli minimi, agevolazioni fiscali con specifico riferimento al gasolio ad uso commerciale. In simile prospettiva, afferisce alla discrezionalità del legislatore nazionale ed è dunque insindacabile, la sua scelta in ordine alla non estensione dell'aliquota agevolata agli esercenti attività di noleggio con conducente, risultando invece prevista per altre categorie individuate (trattasi tendenzialmente solo degli autoservizi di linea esercitate da imprese di trasporto, sostanzialmente, pubbliche) secondo un'elencazione da ritenersi tassativa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 504/1995, art. 24 ter; dir. n. 2003/96/CE, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 25, sentenza n. 107 dell'11 gennaio 2021

261. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 69 del 22 marzo 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Atto di recupero credito non spettante – Indebita compensazione – Accise gasolio autotrasporto – Motivazione per relationem – Non sussiste.

Se è vero che, in line di massima, il contenuto di un atto d'imposizione sotto il profilo motivazionale può essere integrato attraverso il rinvio ad altro atto o verbale conosciuto dal contribuente, deve tuttavia considerarsi apparente quella motivazione che si esaurisca in un mero conteggio tabellare di somme da recuperare a titolo di crediti non spettanti, senza

specificazioni in ordine alla natura dei crediti stessi e ai motivi della contestazione. L'obbligo di motivazione non può quindi ritenersi assolto attraverso il mero richiamo ad elementi di valutazione esterni che non consentano al giudice di comprendere a quali concreti crediti o documenti l'Amministrazione finanziaria abbia fatto riferimento nell'operare le sommatorie. (S.A.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 12394 del 22 agosto 2002

262. **Commissione tributaria regionale della Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 414 del 26 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Esenzione per energivori – Mancata comunicazione dei consumi mensili – Rilevanza meramente formare.

L'obbligo di dichiarazione mensile del livello di consumi previsto per esentare da accise, ex art. 52, co. 3, lett. f), d.lgs. n. 504/95 (che, nella formulazione vigente ratione temporis) quelli avvenuti in opifici industriali superiori a 1.200.000 kwh (in gergo denominati energivori), ha rilevanza meramente formale, potendo questi essere dimostrati anche per il tramite della dichiarazione annuale riassuntiva. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, art. 52, co. 3, lett. f)

Titolo III FINANZA LOCALE

CONTRIBUTO CONSORTILE pag. 287

ICI/IMU/IMIS pag. 288

- Abitazione principale e relative pertinenze pag. 288
- Terreni pag. 294
- Aree edificabili pag. 295
- Altri fabbricati pag. 298
- Fabbricati Gruppo Catastale pag. 306

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI) pag. 307

IRAP pag. 313

- Requisiti oggettivi pag. 313
- Requisiti soggettivi pag. 319

TARES/TARI/TARSU pag. 320

- Tariffa pag. 320
- Maggiorazione pag. 324
- Enti pubblici pag. 324

TASI pag. 325

- Altri fabbricati pag. 325

TASSA AUTOMOBILISTICA pag. 325

ALTRO pag. 326

Titolo III FINANZA LOCALE

CONTRIBUTO CONSORTILE

263. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 20 del 18 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

Consorzio di bonifica – Possibilità per il contribuente di contestare la pretesa tributaria in caso di omessa impugnazione degli atti generali presupposti – Sussiste – Presunzione di utilità dell'opera svolta dal Consorzio a favore degli immobili del contribuente ricompresi nel perimetro d'intervento – Sussiste.

In tema di contributi di bonifica, il contribuente, anche qualora non abbia impugnato innanzi al giudice amministrativo gli atti generali presupposti (e cioè il perimetro di contribuenza, il piano di contribuzione ed il bilancio annuale di previsione del Consorzio), che riguardano l'individuazione dei potenziali contribuenti e la misura dei relativi obblighi, può contestare, nel giudizio avente ad oggetto la cartella di pagamento dinanzi al giudice tributario, la legittimità della pretesa impositiva dell'ente, assumendo che gli immobili di sua proprietà non traggono alcun beneficio diretto e specifico dall'opera del Consorzio. In tal caso, però, quando vi sia un piano di classifica approvato dalla competente autorità, l'ente impositore è esonerato dalla prova del predetto beneficio, che si presume in ragione della comprensione dei fondi nel perimetro d'intervento consortile e dell'avvenuta approvazione del piano di classifica, salva la prova contraria da parte del contribuente. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l.r. Toscana 34/94, art. 16

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8079 del 23 aprile 2020

264. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1392 dell'8 aprile 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

Consorzio di bonifica – Contributo – Natura tributaria – Sussiste – Presupposto – Semplice fruibilità dell'attività di bonifica – È tale.

Il contributo consortile di bonifica ha natura tributaria conformemente alla sua struttura non sinallagmatica e costituisce un contributo di scopo e il suo presupposto consiste non solo nella fruizione, ma anche nella fruibilità dell'attività di bonifica, che in ragione del miglioramento che deriva all'immobile del consorziato, assicura la capacità contributiva che giustifica l'imposizione di una prestazione obbligatoria di natura tributaria; si tratta dunque di un esborso di natura pubblicistica e non del corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta e non deve sussistere necessariamente un'esatta corrispondenza costi-benefici, sul piano individuale essendo sufficiente una razionale individuazione dell'area dei beneficiari e della maggiore o minore incidenza dei benefici. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: r.d. 215/33, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 26009 del 30 ottobre 2008

ICI/IMU/IMIS

Abitazione principale e relative pertinenze

265. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 57 del 28 gennaio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

Agevolazione prima casa – Matrimonio – Residenza coniugi in comuni diversi.
In caso di matrimonio, il diritto a beneficiare dell'esenzione Imu/Tasi spetta a quell'unità immobiliare abitata dal nucleo familiare con residenza anagrafica. A riguardo, ancorché la norma espressamente sancisca che "nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nello stesso comune, le agevolazioni … si applicano per una sola abitazione", analogia impone che la regola valga anche quando i coniugi abbiano la residenza in comuni diversi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 214/2011, art. 13, co. 2

266. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 71 del 4 febbraio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Agevolazione prima casa – Matrimonio – Rileva abitazione nucleo familiare.
In caso di matrimonio, i contraenti che avevano dimora abituale e residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio di comuni diversi, non possono continuare a beneficiare entrambi dell'esenzione Imu prevista per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I benefici, infatti, guardano al nucleo familiare e possono essere applicati con specifico riferimento a un solo immobile. In questi casi, dunque, dopo la stipulazione del matrimonio, l'Imu dovrà essere versata dal proprietario dell'abitazione che non ospita il "nucleo familiare". (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 214/2011, art. 13, co. 2

267. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 124 del 19 febbraio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Coniugi – Abitazioni in diversi comuni – Esenzione prevista per la casa principale – Non sussiste.
Le norme che prevedono eccezioni alla disciplina generale sono di stretta interpretazione ed insuscettibili di interpretazione analogica (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

268. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 285 del 12 maggio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Esclusione d'imposta – Presupposti.
Per usufruire dell'esclusione Imu, prevista dalla legge per l'abitazione principale, è necessario che entrambi i coniugi abbiano fissato la residenza anagrafica presso l'immobile per cui si invoca l'agevolazione. Il contribuente, inoltre, deve provare che l'abitazione costituisca "dimora abituale" non solo propria ma anche dei suoi familiari. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, co 2

269. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 295 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Coniugi con residenze differenti – Non applicabilità agevolazione – Necessaria dimora abituale e residenza anagrafica del possessore e del suo nucleo familiare.
Al fine di usufruire dell'agevolazione Imu per l'abitazione principale, la previsione di cui all'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011 comporta la necessità che in riferimento alla stessa unità immobiliare tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente. (E.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13

270. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 339 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Coniugi residenti in comuni diversi – Esenzione – Condizioni.
La nozione giuridica di abitazione principale ricorre solo laddove il contribuente vi risieda anagraficamente e in essa dimorino il contribuente e il suo nucleo familiare. Ne deriva che un doppio beneficio, nell'ipotesi in cui i coniugi risiedano in due comuni diversi, collide insanabilmente con lo stesso concetto di abitazione principale. Non possono quindi coesistere due abitazioni principali ai fini della fruizione dell'esenzione Imu per la prima casa. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 24 settembre 2020, n. 20130

271. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 69 del 24 marzo 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Fadda**

Aliquota agevolata prevista dal Regolamento comunale per gli immobili ad uso diretto stagionale – Necessità della presentazione da parte del proprietario di una dichiarazione attestante la destinazione dell'immobile oggetto di accertamento.
In materia di aliquote Imu il Regolamento comunale può prevedere espressamente un'aliquota agevolata in luogo di quella ordinaria prevista per tutti gli immobili ad uso abitativo non locati. La stessa può essere riconosciuta solo dietro presentazione, da parte del proprietario, di una dichiarazione attestante trattarsi di un immobile "tenuto a disposizione per uso diretto, stagionale o periodico o saltuario". (G.Zam.)

Riferimenti normativi: l. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, co. 738-783

272. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 96 del 10 giugno 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Vincolo storico artistico – Riduzione imposta – Obbligo dichiarativo del contribuente – Sussiste.
La dichiarazione Imu ha natura costitutiva, come riconosciuto dalla giurisprudenza, e fino a quando il soggetto interessato non provvede a presentare la dichiarazione non può reclamare alcuna riduzione di imposta connessa alla situazione in cui versa un immobile non dichiarato all'Ente. (L.Z.)

Riferimenti normativi: legge 160/2019, art. 1, comma 747, lett. a)

273. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 74 del 10 maggio 2021. Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta**

Avviso d'accertamento – Imu – Termine di decadenza – Rettifica – Dichiarazione – Omessa.
In base alla normativa istitutiva dell'Imu, gli enti locali possono procedere alla rettifica delle dichiarazioni Imu/Ici infedeli entro il termine decadenziale di un quinquennio, che decorre dalla

data di presentazione della dichiarazione; qualora, invece, detta dichiarazione non sia stata presentata o risulti presentata oltre il termine del 30 giugno dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento, il termine decadenziale per procedere al controllo è di sei anni. (J.R.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1; d.l. 201/2011, art. 13

274. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza n. 11 del 7 giugno 2021. Presidente: Chiodaroli, Estensore: Chiodaroli**

Imu – Risoluzione del contratto – Soggettività passiva.
Il Collegio ritiene che nel caso de quo, di risoluzione del contratto, la mancata riconsegna del bene origina una situazione illegittima che non determina il perdurare degli effetti del contratto, come erroneamente indicato dalla ricorrente. Dalle norme di cui agli artt. 8 e 9 del d.lgs. 23/2011 si evince chiaramente che il soggetto passivo dell'Imu è il proprietario anche nel caso in cui il bene sia detenuto da un terzo (locazione, comodato) e che la soggettività passiva è attribuita al locatario per la sola durata del contratto. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23 del 2011, artt. 8 e 9

275. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 60 del 15 marzo 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri**

Abitazione principale – Nozione – Possessore e familiare che dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente nell'abitazione – Necessita.
Affinché l'abitazione principale possa beneficiare dell'agevolazione prevista ai fini Imu è necessario non solo che l'immobile sia iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, ma altresì che il possessore e il suo nucleo familiare vi dimorino abitualmente e vi risiedano anagraficamente. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

276. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 859 del 23 febbraio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti**

Pignoramento immobiliare – Vendita forzata – Decreto di trasferimento – Debitore esecutato – Soggettività passiva – Non sussiste.
L'esecuzione dell'atto di pignoramento immobiliare non ha come conseguenza automatica la modifica della soggettività tributaria passiva ai fini Imu, perlomeno sino all'eventuale cessione dell'immobile esecutato a terzi e conseguente trascrizione delle formalità relative all'esecuzione forzata nella conservatoria dei registri immobiliari. Essendo l'Imu un'imposta ancorata al possesso, così come definito dall'art. 2 del d.lgs. n. 504/92, il suo presupposto impositivo viene a mancare solo all'atto dell'emissione del decreto di trasferimento del bene. Il carico tributario non si trasferisce, inoltre, medio tempore in capo al custode giudiziale, che non risulta mai possessore dell'immobile in quanto non determina alcuna modifica della titolarità del bene e dei frutti che ne sono oggetto. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2

277. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 875 del 26 febbraio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Napoleone**

Ubicazione a ridosso del confine di diversi comuni – Destinazione funzionale – Esclusione imposta – Sussiste.
Ai fini dell'esclusione dall'applicazione dell'Imu delle unità immobiliare che costituiscono abitazione principale e relativa pertinenza, ciò che rileva è la destinazione funzionale dell'unità pertinenziale. La mera circostanza che abitazione e pertinenza si trovino a ridosso del confine

tra due diversi comuni non può comportare, in presenza dei requisiti normativi, l'esclusione dall'esenzione prevista dall'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13; l. 147/2013

278. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1043 dell'8 marzo 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Petrone**

Abitazione principale – Locazione parziale – Beneficio.
La locazione, anche parziale, dell'immobile esclude e rende incompatibile la destinazione unitaria ad abitazione principale, con conseguente godimento dei benefici di legge. Ai fini dell'esenzione Imu non è infatti sufficiente la sussistenza del duplice requisito del possesso dell'immobile e della residenza del contribuente unitamente al proprio nucleo familiare, ma condizione imprescindibile è altresì che l'immobile non sia stato oggetto di atti di disposizione che comportino il godimento da parte di terzi. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

279. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1900 del 29 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Maellaro**

Agevolazione abitazione principale – Requisiti necessari.
In tema di Imu, ai fini dell'agevolazione prevista per l'abitazione principale, tanto per il possessore quanto per il suo nucleo familiare, è necessaria la congiunta sussistenza dei requisiti della dimora abituale e della residenza anagrafica. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI, ordinanza n. 17015 del 25 giugno 2019

280. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1918 del 30 aprile 2021. Presidente: Zamagni, Estensore: Faranda**

Abitazione principale – Esenzione Imu – Requisiti – Dimora abituale e residenza anagrafica – Onere della prova del contribuente.
Diversamente dall'Ici, ai fini dell'esenzione Imu per l'abitazione principale, è necessario che il contribuente dia prova di aver fissato la propria dimora abituale e di essere ivi residente. Ove manchi anche uno solo dei due requisiti, l'esenzione non spetta a nulla rilevando che eventualmente si tratti dell'unico immobile posseduto dal contribuente in tutto il territorio nazionale. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14389 del 15 giugno 2010

281. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2329 del 27 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Correra**

Agevolazione prima casa – Residenza anagrafica – Dimora abituale – Prova.
In tema di imposta Imu, ai fini della spettanza della detrazione prevista per le abitazioni principali, è richiesto il duplice requisito della residenza anagrafica dell'immobile per il quale si invoca l'agevolazione e della dimora abituale non solo propria, ma anche dei propri familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione con le sole dichiarazioni rese da condomini e dall'amministratore dello stabile nonché con le fatture di fornitura dell'energia elettrica. (M.Ve.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 8

282. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2351 del 27 maggio 2021. Presidente: Mainini, Estensore: Mambriani**

Cessione del diritto di abitazione tramite scrittura privata – Trasferimento soggettività tributaria – Sussiste.

Il trasferimento del diritto di abitazione effettuata mediante scrittura privata ai sensi dell'art. 1357 n. 4 c.c. è dotata di data certa in quanto atto registrato e idonea a trasferire la soggettività tributaria passiva. Pertanto, non è necessario che l'atto costitutivo sia iscritto presso i registri immobiliari; tale trascrizione, infatti, ha solo l'effetto di dirimere il conflitto tra più soggetti acquirenti diritti tra loro incompatibili. (M.Ve.)

Riferimenti normativi: art. 1357 c.c.

283. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2612 del 14 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Conconi**

Esenzione abitazione principale – Esclusione.

In materia di Imu, qualora il contribuente dimostri di aver stabilito la propria dimora attuale presso l'abitazione sulla quale vanta diritto di usufrutto, e, al contempo, risulti anagraficamente residente presso il nucleo familiare ubicato in diverso immobile, egli, per ciò solo, non potrà avvalersi dell'esenzione prevista ex lege per l'immobile ad uso di abitazione principale. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 2

284. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2743 del 21 giugno 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Garofalo**

Esenzione per l'abitazione principale – Residenza anagrafica – Presunzione legale – Inversione onere della prova – Dimora abituale.

In tema di Ici, per abitazione principale, concetto valido anche ai fini Imu, non deve intendersi quella di residenza anagrafica, atteso che l'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 504/1992, come modificato dall'art. 1, comma 173, della l. n. 296/2006, introduce una presunzione relativa che può essere superata dal contribuente fornendo la prova contraria circa l'effettivo utilizzo come di una determinata abitazione quale dimora abituale del proprio nucleo familiare. Tale prova, atteso che la normativa non prevede alcuna limitazione, può essere offerta con qualsiasi mezzo idoneo, secondo le regole generali. Occorre, quindi, che il contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria ma anche dei suoi familiari. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 8, comma 2

285. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 75 del 18 febbraio 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Regime fiscale ai fini Imu/Tasi dei beni pertinenziali al bene principale – Esclusione dell'autonoma tassabilità.

È pacifico in giurisprudenza che non essendo dovuta l'Imu/Tasi per il bene principale, le suddette imposte non sono dovute neppure per le pertinenze. In particolare, in tema di imposta comunale sugli immobili (Ici), l'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, il quale esclude l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, fonda l'attribuzione alla cosa della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra cosa, senza che rilevi l'intervenuto frazionamento dell'area posta al servizio di un edificio, avente esclusivo rilievo formale. Pertanto, le agevolazioni spettano per tutte le pertinenze che possano essere definite tali ai sensi dell'art. 817 c.c. e cioè tutti i beni destinati in modo durevole al servizio e ornamento di altro immobile. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: art. 817 c.c.; d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 6259/2013; Cass. civ., n. 26077/2015

286. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 173 del 30 giugno 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Imu – Presupposto di applicazione dell'imposta.
Osserva la Commissione che l'oggetto dell'imposta è l'immobile, fabbricato, area fabbricabile, terreno agricolo a prescindere dall'uso a cui è destinato, situato nel territorio dello Stato. Pertanto, il presupposto dell'Imu è il possesso di fabbricati, di aree edificabili e di terreni agricoli, a nulla rilevando il loro utilizzo, la titolarità del diritto di proprietà sul terreno e neppure la natura destinazione edificabile dello stesso. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, co. 2; d.lgs. n. 504/1992, art. 2

287. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1920 del 19 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Qualifica di abitazione principale – Attribuibile ad un'unica unità immobiliare catastale.
Ai fini Imu, l'art. 13, comma secondo, d.l. n. 201/2011, riconosce la qualifica di "abitazione principale" esclusivamente all'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Il tenore letterale della norma non lascia dubbi, né tantomeno possibilità di interpretazioni analogiche e/o estensive di sorta, riguardo la necessaria ed imprescindibile rilevanza delle risultanze catastali ai fini della individuazione dell'unica unità immobiliare cui riconoscere lo status di abitazione principale ai fini dell'imposta di cui trattasi. Non possono, quindi, ritenersi applicabili e rilevanti ai fini Imu le interpretazioni che di tale requisito erano state nel tempo formulate dalla giurisprudenza ai fini Ici riguardo ad unità immobiliari contigue che, pur diversamente accatastate, fossero destinate ad essere in concreto utilizzate come abitazione principale. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 20368 del 31 luglio 2018

288. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2275 del 16 giugno 2021. Presidente: Secchi, Estensore: Candido**

Abitazione principale – Esenzione.
Ai fini dell'esenzione Imu prevista per l'abitazione principale, occorre avere riguardo alla residenza anagrafica del contribuente, poiché è quest'ultima che consente di individuare l'abitazione principale del contribuente. (G.O.)

Riferimenti normativi:

289. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2327 del 21 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Alberti**

Bene pertinenziale – Strumentalità al bene principale – Verifica in concreto – Condizioni.
Ai fini Imu, l'area funzionalmente collegata al fabbricato è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del fabbricato, bene principale. Pertanto, quando nella medesima porzione immobiliare coesistono accessorietà ed edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo d'asservimento, rende irrilevante l'altra destinazione, siccome essa è strumentale a fini estranei al rapporto con la cosa principale. Naturalmente, la natura pertinenziale resta convalidata mediante la verifica in concreto dei presupposti oggettivo e soggettivo posti dalla norma ordinaria dell'art. 817 c.c., e cioè sulla destinazione effettiva e

concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra (criterio oggettivo) e sulla volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà durevole (criterio soggettivo). (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza del 30 giugno 2016, n. 13378

290. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2335 del 21 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Bene immobile concesso in comodato – Assegnazione al coniuge del comodatario a seguito di separazione legale – Soggettività passiva – Non muta.
Nel caso di immobile di proprietà di una società di capitali, concesso in comodato all'amministratore e successivamente assegnato alla moglie di costui a seguito di separazione legale, soggetto passivo Imu resta sempre la società proprietaria in quanto l'unica a detenere un diritto reale sull'immobile. In questo senso, non può assumere rilevanza il diritto di abitazione riconosciuto al coniuge assegnatario, il cui titolo di godimento deriva da quello del comodatario. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 13 febbraio 2007, n. 3179

291. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2449 del 30 giugno 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Imu – Presupposto di applicazione dell'imposta.
In tema di Imu l'oggettiva condizione o destinazione dell'immobile, in quanto nota al Comune e mai in fatto contestata, deve costituire il parametro prevalente nell'applicazione dell'imposta, anche in virtù del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 102/2013, art. 2, comma 5 ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8592/2021

Terreni

292. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 131 del 16 aprile 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Della Vecchia**

Errata quantificazione della superficie – Diritto di restituzione – Termine di decadenza.
Il termine di decadenza quinquennale per la restituzione delle somme versate in eccedenza, a titolo di Imu, decorre dalla data in cui "è stato accertato il diritto alla restituzione" ai sensi dell'art. 1, comma 164, l. n. 269/2006. (R.S.)

Riferimenti normativi: l. 269/2006, art. 1

293. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 3 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni**

Esenzione Imu – Terreni agricoli coltivati direttamente da proprietari che siano coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali – Necessità.
Sono esentati dall'Imu i proprietari di terreni agricoli a condizione che detti proprietari siano coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali e che coltivino direttamente i fondi. Non può pertanto essere estesa l'esenzione ai casi in cui i terreni siano stati affittati ancorché a coltivatori diretti. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 208/15, art. 1, comma 13

294. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 165 del 30 giugno 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis**

Terreni edificabili locati – Esenzione.
Per quanto riguarda i terreni edificabili locati e di fatto posseduti, a seguito della locazione, ad un coltivatore diretto, la Commissione ritiene che questi rientrino nella sfera comprendente le esenzioni dall'Imu. La norma di cui all'art. 2, c. 1, lett. b) del d.lgs. n. 542/92, infatti, recita testualmente: "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera". Appare evidente come la predetta norma indichi tra le caratteristiche per fruire dell'esenzione ai fini Imu, sia il possesso che la conduzione del fondo. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 542/92, art. 2, comma 1 lettera b)

Aree edificabili

295. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 97 del 10 giugno 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Terreno interessato da lavori di edificazione – Qualifica – Area edificabile – Inizio e ultimazione dei lavori.
In tema di imposta municipale propria vale il principio secondo il quale il terreno interessato da lavori di edificazione si qualifica area edificabile, indipendentemente dalla destinazione conferitagli dallo strumento urbanistico, e sconta l'imposta come area edificabile per il periodo temporale che va dalla data di inizio dei lavori fino a quella di ultimazione degli stessi, dopodiché l'Imu è dovuta per il fabbricato, a prescindere dall'accatastamento. In assenza dell'accatastamento, per l'individuazione del momento di completamento dell'edificio, da assoggettare a Imu, soccorre il criterio alternativo della data di ultimazione dei lavori o, se anteriore, quello dell'utilizzazione. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 30/12/1992, n. 504, art. 2

296. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 34 del 19 febbraio 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

Qualificazione secondo il piano regolatore generale del Comune – Necessità – Base imponibile – Nozione – Potenzialità edificatoria – Necessità.
In materia di Imu, l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi. Per la determinazione della base imponibile occorre tener conto della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6702 del 10 marzo 2020

297. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 9 del 4 gennaio 2021. Presidente: Raimondi, Estensore: Garofalo**

Ricorso avviso di accertamento – Aree edificabili – Mancata dichiarazione aree – Ricorso per sanzioni irrogate su aree edificabili mai dichiarate ai fini Imu.
Ai sensi dell'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 504/1992, modificato dalla legge n. 296/2006, che recita: "nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o la denuncia avrebbero dovuto essere presentate", per l'Imu del periodo di imposta 2012, da presentarsi con dichiarazione nel 2013, l'Amministrazione finanziaria ha tempo fino al 31 dicembre 2018 per contestare come termine di decadenza. Fa fede il termine di deposito presso l'ufficio postale e non la data di ricezione della notifica da parte del ricevente. Per quanto riguarda il contraddittorio preventivo, questo non è obbligatorio nei tributi locali come ribadito dalla recente ordinanza della Corte di Cassazione del 22 ottobre 2018 n. 69579. (M.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 11, co. 2; d.lgs. n. 473/97, art. 14, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 69579/2018

298. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 258 del 21 gennaio 2021. Presidente: Celletti, Estensore: Caterbi**

Area edificabile – Sussistenza di vincoli.
La nozione di area edificabile non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionano, in concreto, l'edificabilità del suolo. Pertanto, la presenza di tali vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla valutazione del relativo valore venale e conseguentemente sulla determinazione della base imponibile. (L.B.)

Riferimenti normativi:

299. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1020 dell'8 marzo 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

Area edificabile– Attribuzione di un diritto edificatorio compensativo.
"I terreni assoggettati a vincolo di inedificabilità non possono essere qualificati come aree edificabili, e ciò anche nel caso in cui lo strumento urbanistico assegni ad essi diritti edificatori da utilizzare su aree diverse. Le ragioni sottese a tale decisione risiedono nella circostanza che, in queste ipotesi, i diritti edificatori costituiscono, un surrogato dell'indennità di esproprio e che, comunque, tali diritti non possono essere ascritti alla categoria dei diritti reali cui la legislazione correla l'imponibilità ai fini Ici ed Imu". (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5,

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 29 ottobre 2020, n. 23902

300. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1870 del 26 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo**

Vincolo di inedificabilità assoluta – Programma di "compensazione urbanistica" – Non assoggettabile.
In tema di Imu, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica" non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerendo al terreno, non costituendo una qualità intrinseca del medesimo e non essendo trasferibile separatamente da esso. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13; d.lgs. 504/92, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23902 del 29 ottobre 2020

301. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2075 del 13 maggio 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Cosentino**

Aree edificabili – Base imponibile – Piano regolatore generale – Strumenti urbanistici attuativi.

In materia di Imu, ai fini della determinazione del valore dell'immobile e, quindi, della base imponibile, rileva unicamente l'astratta edificabilità dell'area alla stregua degli strumenti urbanistici vigenti. Pertanto, è sufficiente la previsione dell'edificabilità nel piano regolatore generale, senza che rilevi l'adozione degli strumenti urbanistici attuativi. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 6702 del 10 marzo 2020; Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 9202 del 3 aprile 2019

302. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2796 del 22 giugno 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

Qualificazione del fondo quale area edificabile – Rilevanza dello strumento urbanistico adottato dal Comune.

Ai fini Imu, è corretto qualificare quale area fabbricabile un fondo qualora tale fondo sia utilizzabile a scopo edificatorio sulla base dello strumento urbanistico generale adottato dal Comune, ancorché non approvato dalla Regione e anche in mancanza di adozione di strumenti urbanistici attuativi. La giurisprudenza è ormai concorde nel reputare edificabile un'area allorché la vocazione edificatoria risulti da uno strumento urbanistico anche solo adottato e non approvato, giacché questo appare sufficiente ad incrementare il valore di mercato del bene, che non può essere reputato certo quale fondo agricolo e non edificabile. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 223/2006, art. 36, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 25506 del 2006

303. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2922 del 30 giugno 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Giuffrè**

Imposizione aree edificabili pertinenziali – Presupposti di imponibilità.

L'area che costituisce di fatto pertinenza di un fabbricato non è soggetta ad imposizione come area edificabile anche se iscritta autonomamente al catasto. Non rilevano le risultanze catastali ma la destinazione di fatto. Inoltre il vincolo pertinenziale deve essere visibile e va rilevato dallo stato dei luoghi (altrimenti i due immobili sono soggetti ad imposizione autonomamente) e l'onere della prova della pertinenzialità incombe sul ricorrente. (M.L.)

Riferimenti normativi: l. 22 dicembre 2011 n. 214

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 8367/2016

304. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 69 del 9 febbraio 2021. Presidente: Rabai, Estensore: Rabai**

Avviso di accertamento – Edificabilità secondo il piano regolatore generale – Attualità delle potenzialità edificatorie – Rilevanza.

In tema di Imu, l'edificabilità di un'area, ai fini della determinazione della base imponibile, da effettuare in base al valore venale e non a quello catastale, deve essere desunta dalla qualificazione attribuitale nel piano regolatore generale adottato dal Comune, salva, però, la

necessità di valutare la maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie dell'immobile in ragione delle concrete condizioni esistenti al momento dell'imposizione. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2, comma 1, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 24122 del 13 ottobre 2017

305. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 7 del 4 gennaio 2021.**

Area destinata a servizi pubblici – Presupposto obbligazione tributaria – Sussiste.
Le aree edificabile, ancorché d'interesse pubblico o destinate dal PRG a servizi pubblici, debbono scontare l'imposta municipale unica. Tuttavia, in presenza di vincoli che gravano sull'area, la base imponibile (id est il valore del bene) su cui determinare l'imposta dovuta dal contribuente deve essere notevolmente ridotta. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

306. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2250 del 14 giugno 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Fabbricato dismesso – Area edificabile – Base imponibile Ici – Corretta determinazione.
Una volta accertato che sull'area insiste un fabbricato iscritto al catasto e dotato di rendita catastale, ancorché dismesso, se lo stesso non risulta essere in corso di demolizione, né in corso di ricostruzione o ristrutturazione, né declassato a fabbricato collabente, l'Ici non può essere determinata sul valore venale dell'area fabbricabile, dovendosi fare riferimento alla rendita risultante in catasto e ai moltiplicatori di legge. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 28 settembre 2020, n. 20375

307. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2453 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Aree edificabili – Valore imponibile.
Il valore imponibile di un'area deve essere determinato in coerenza con il valore definito dai proprietari di altre aree appartenenti al medesimo ambito, anche al fine di evitare disparità di trattamento. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2

Altri fabbricati

308. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 133 del 20 aprile 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Esenzione per immobili "merce" – Presentazione dichiarazione – Natura costitutiva – Sussiste.
Al fine di poter fruire dell'esenzione relativa all'Imu sui beni immobili "merce", il soggetto passivo deve presentare la relativa dichiarazione che, pertanto, ha natura costitutiva. L'art. 2, d.l. n. 102/2013, che stabilisce questa esenzione, non è soggetto ad interpretazioni estensive o analogiche, secondo il costante orientamento giurisprudenziale a mente del quale le norme che stabiliscono esenzioni ed agevolazioni sono norme di stretta interpretazione (art. 14 preleggi). (R.S.)

Riferimenti normativi: d.l. 102/13, art. 2

309. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 135 del 23 aprile 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita**

Immobili concessi in leasing – Risoluzione del contratto – Soggettività passiva Imu del concedente – Sussiste.
Nel caso di risoluzione del contratto di leasing, soggetto passivo dell'Imu torna ad essere il concedente. Tale conclusione deriva dal tenore letterale dell'art. 9, d.lgs. n. 23/2011 che prevede la soggettività passiva del locatario *"*per tutta la durata del contratto*"*. Non ha pregio la doglianza che in esito alla risoluzione del contratto non sia avvenuta la materiale riconsegna del bene dal momento che la norma in esame valorizza esclusivamente l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata e non anche la materiale detenzione del bene. A nulla vale, inoltre, obiettare che per la Tasi, l'art. 1, co. 672, l. n. 147/2013 preveda che la durata del contratto di locazione finanziaria debba intendersi il periodo decorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene, non potendo tale previsione essere estesa ad altri tributi, come l'Imu, il cui presupposto è affatto differente. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019

310. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 113 del 16 febbraio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Lamari**

Società di leasing – Imu – Risoluzione del contratto – Mancata riconsegna del bene – Soggettività passiva in capo alla società di leasing – Non sussiste.
La società di leasing non è tenuta al pagamento dell'Imu, in base al combinato disposto degli artt. 8, comma 2 e 9, del d.lgs. n. 23/2011, secondo cui può essere considerato soggetto passivo dell'imposta solo il titolare di un diritto reale immobiliare che goda anche materialmente del bene, pur essendo stato rescisso il contratto. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, artt. 8, comma 2 e 9

311. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 119 del 16 febbraio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Lamari**

Contratto di leasing immobiliare – Risoluzione del contratto – Mancata riconsegna del bene – Soggetto passivo – Società di leasing – Non sussiste.
In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, la società di leasing non è tenuta al pagamento dell'imposta, atteso che deve essere considerato soggetto passivo solo il titolare di un diritto reale immobiliare che goda anche del possesso dell'immobile. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, artt. 8, comma 2 e 9

312. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 195 del 22 marzo 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Caristi**

Soggetto passivo – Contratto di leasing – Risoluzione.
I) Il soggetto passivo di Imu per gli immobili concessi in leasing, in base all'articolo 9, comma 2, del d.lgs. n. 23/2011, è il locatario finanziario a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto. La risoluzione del contratto di leasing determina la soggettività passiva Imu in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene. (S.Ma.)

II) È soggetto passivo Imu il locatario per gli immobili concessi in locazione finanziaria, anche da costruire o in corso di costruzione, solamente a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. La soggettività passiva è in capo alla società di leasing anche in caso di

mancata riconsegna del bene, non potendosi qualificare l'ex locatario del bene come possessore, essendone, invece, il mero detentore. (S.Ma.)

III) La risoluzione del contratto di leasing avente ad oggetto un immobile per inadempimento dell'utilizzatore determina effetti diversi per le due imposte Imu e Tasi, in quanto, mentre ai fini Imu la soggettività tornerebbe in capo al concedente al termine del contratto, ai fini Tasi tale trasferimento avviene solo con la riconsegna del bene. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 9, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 13793 del 2019

313. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 199 del 25 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Soggettività passiva – Contratto di leasing – Risoluzione.
I) In tema di Imu, la risoluzione del contratto di leasing determina la soggettività passiva della società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore. (S.Ma.)

II) In fattispecie di contratto di leasing, ciò che rileva ai fini Imu è l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore, che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. È il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto della legalità, che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta a prescindere da quanto previsto nelle varie istruzioni ministeriali. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 9, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 29973 del 2019

314. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 2 del 27 gennaio 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Cao**

Leasing immobiliare – Risoluzione anticipata del contratto – Mancata riconsegna del bene alla società concedente – Obbligazione tributaria Imu in capo alla società concedente – Sussiste.
In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, la soggettività passiva ai fini Imu va individuata in capo al locatore e non al locatario, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 13973 del 22 maggio 2019

315. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 30 del 19 febbraio 2021. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

Imu su fabbricato in costruzione – Presupposto – Ultimazione dei lavori o utilizzazione dell'immobile – Condizione – Necessita.
Non può essere assoggettata ad Imu l'area su cui insiste un fabbricato in costruzione e non ancora ultimato, individuando la legge due alternativi presupposti per l'applicazione dell'imposta: la data di ultimazione dei lavori di realizzo dell'immobile, ovvero, se antecedente, quella di utilizzazione dello stesso. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1

316. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 24 del 4 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Soggetto passivo – Risoluzione anticipata locazione finanziaria – Rileva – Effettiva riconsegna – Non rileva.
È legittimo l'accertamento dell'Imu dovuta in relazione ad un immobile concesso in locazione finanziaria, risolta anticipatamente per inadempimento del conduttore e non ancora riconsegnato alla società locatrice nell'anno di interesse. Non può essere accolta l'interpretazione della ricorrente secondo la quale il soggetto passivo Imu, nei contratti di locazione finanziaria risolti anticipatamente, sarebbe l'ex conduttore fino alla data di riconsegna. E infatti, per l'Imu, il soggetto passivo d'imposta rimane il conduttore soltanto finché è in corso il contratto; dopodiché ritorna ad essere il proprietario, restando irrilevante l'effettiva riconsegna dell'immobile. Ciò in quanto la disciplina che deroga all'individuazione del presupposto impositivo dell'Imu (possesso di beni immobili diversi dalla prima casa) – secondo cui, nei casi di locazione finanziaria, il soggetto passivo Imu a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto è il locatario, benché mero detentore – ha carattere eccezionale e va interpretata restrittivamente né può essere applicata per analogia, vietata in materia tributaria, la diversa disciplina ai fini della Tasi. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, c. 1

317. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 4 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni**

Contratto di leasing di bene immobile – Risoluzione per inadempimento – Mancata riconsegna del bene – Soggettività passiva in capo al concedente – Sussiste.
In caso di contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini Imu dipende non dalla detenzione materiale dell'immobile ma dall'esistenza di un vincolo contrattuale che legittimi detta detenzione. Pertanto, in caso di risoluzione della locazione finanziaria, la società di leasing torna ad essere soggetto passivo Imu anche se non abbia ancora acquisto la materiale disponibilità del bene a causa della sua mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1

318. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 169 del 18 gennaio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Salvo**

Dichiarazione Docfa – Elementi sopraggiunti – Rettifica rendita catastale – Irretroattività.
La disciplina dettata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504/1992, in base alla quale le variazioni delle risultanze catastali hanno efficacia – ai fini della determinazione della base imponibile – a decorrere dall'anno successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali, si applica anche qualora il contribuente si avvalga della procedura Docfa presentata sulla base di nuovi elementi sopravvenuti. Ciò in quanto il termine di efficacia delle rendite è

ispirato a ragioni di uniformità delle dichiarazioni e degli accertamenti e costituisce espressione del principio di uguaglianza. Per dette ragioni tale disciplina è applicabile anche all'Imu. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, art. 5 comma 2

319. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 789 del 22 febbraio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Cumulo giuridico – Principio della continuazione – Non sussiste.
Non è applicabile il principio della continuazione (cumulo giuridico) di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472/97 nel caso di violazione dell'obbligo di versamento dell'Imu, in quanto detta obbligazione non ha natura istantanea bensì si ripete nel corso degli anni e il contribuente è pertanto soggetto al pagamento della sanzione per ogni singola annualità. (A.D.)

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

320. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1979 del 6 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**

Leasing – Risoluzione del contratto – Soggettività passiva del locatore – Omessa riconsegna del bene – Rilevanza – Esclusione.
In tema di leasing, tenendo conto del disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'Imu, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019

321. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1986 del 6 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**

Soggetto passivo – Società di leasing – Risoluzione del contratto di leasing – Mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore.
Dal tenore letterale dell'art. 9 del d.lgs. n. 23/11, ove si precisa che in caso di immobili concessi in locazione finanziaria soggetto passivo Imu è il locatario per tutta la durata del contratto, ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu torna in capo alla società di leasing concedente, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e, quindi, la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 7227 del 13 marzo 2020

322. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2677 del 14 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Petrone**

Aggiornamento rendita catastale – Impianto fotovoltaico – Classamento catastale – Esonero.
In tema di rivalutazione delle rendite catastali ai fini Imu, l'esonero dal computo della rendita previsto dall'art. 1, comma 22, della legge n. 208/2015 si applica solo in favore degli intestatari degli impianti fotovoltaici già accatastati che siano legittimati a presentare gli atti di aggiornamento per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti, non

potendo per converso tale esonero trovare applicazione relativamente agli impianti che risultino privi di rendita. (A.A.)

Riferimenti normativi: l. 208/15, art. 1, comma 22

323. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 1, sentenza n. 10 del 13 gennaio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Impianti di telecomunicazione – Esenzione Imu e Tasi.
L'art. 12, comma 2, del decreto legislativo n. 33/2016 ha novellato l'art. 86, comma 3, del d.lgs. n. 259/2003, prevedendo che gli elementi di rete e di comunicazione elettronica ad alta velocità e le altre infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli artt. 87 e 88 del predetto decreto legislativo, nonché le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di telecomunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica, anche effettuate all'interno di edifici, da chiunque posseduti, non costituiscono unità immobiliari ai sensi dell'art. 2 del d.m. (Ministero delle Finanze) 2 gennaio 1998, n. 28 e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale con conseguente esenzione dei tributi Imu e Tasi. Ciò posto, la circostanza che il contribuente abbia provveduto mediante proceduta Docfa alla variazione della destinazione d'uso da D/7 (come in origine) a F/7 – ossia la nuova categoria vigente per gli impianti di telecomunicazione – solamente nel novembre 2018, non consente al Comune di riscuotere i tributi Imu e Tasi, posto che il legislatore ha espressamente esentato i predetti impianti a far data dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 33/2016. (F.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 33/2016, art. 12, comma 2; d.lgs. 259/2003, art. 86

324. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 27 del 5 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Imu – Soggettività passiva – Contratto di locazione finanziaria – Risoluzione – Mancata riconsegna del bene – Non rileva.
In tema di Imu, alla regola generale che individua nel titolare del diritto reale sull'immobile il soggetto passivo, fa eccezione il caso del locatario nel contratto di locazione finanziaria. In simili fattispecie, in caso di risoluzione del contratto la soggettività viene ricondotta in capo al concedente (nel caso di specie, si trattava di una società di leasing) a prescindere dal fatto che questi abbia riacquistato la materiale disponibilità del bene a causa della mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 9, co. 1

325. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 257 del 15 gennaio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Atanasio**

Imu – Risoluzione del contratto di leasing per inadempimento del locatario – Obbligazione tributaria – Grava sul locatore – Mancata restituzione del bene – Irrilevante – Applicazione analogica della normativa Tasi – Non possibile.
In materia di Imu, in seguito alla risoluzione del contratto di locazione finanziaria, per inadempimento del locatario, il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta torna ad essere il locatore, senza che rilevi in alcun modo il mancato ritorno nel possesso dell'immobile da parte di quest'ultimo, dal momento che con l'art. 9 del d.lgs. 23/2011 il legislatore ha inteso assumere, quale unico elemento di collegamento con il tributo, il rapporto giuridico con il bene e non anche quello materiale della sua effettiva detenzione, la quale risulta, viceversa, irrilevante. Sotto altro profilo, non può trovare applicazione in via analogica la norma di cui all'art. 1, comma 672, della l. 147/2013 dettata in materia di Tasi, dal momento che i due tributi hanno presupposti differenti, essendo la Tasi destinata al finanziamento di servizi pubblici rivolti

alla collettività, essa va corrisposta sia dai proprietari che dagli affittuari, fino alla data di riconsegna del bene al locatore. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 29973 del 19 novembre 2019; Cass., sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019; Cass., sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019

326. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 422 del 26 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Ici – Terreni adibiti a cave – Esclusione – Sussiste.
I terreni adibiti a cave, privi di stima fondiaria, non terreni agricoli, non terreni edificabili, non possono essere annessi agli immobili soggetti a Ici. Infatti, l'attività quivi posta in essere è riconducibile a quella di carattere industriale e, come tale, non è suscettibile di valutazione secondo i canoni utilizzati per i terreni agricoli e per i fabbricati. Ed invero, ex art. 18, r.d. 8 ottobre 1931, n. 1572 (Approvazione del testo unico delle leggi sul nuovo catasto), le cave sono escluse dalla stima fondiaria per la determinazione delle tariffe di reddito dominicale e agrario dei terreni e come tale al catasto Fabbricati. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, ord. n. 285 del 6 luglio 2000

327. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 562 del 15 febbraio 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza**

Imu – Risoluzione anticipata del contratto di leasing – Materiale disponibilità del bene – Non sussiste – Soggettività passiva – Sussiste.
Ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. 23/2011, nel caso di risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria per inadempimento dell'utilizzatore, il soggetto passivo dell'Imu è il locatore anche nel caso in cui questi non abbia acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto si deve avere riguardo all'esistenza del vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata e non alla detenzione materiale del bene immobile. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza 29973/2019

328. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1218 del 26 marzo 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Imu – Soggetto passivo – Leasing – Risoluzione del contratto – Locatore – È tale.
In caso di risoluzione del contratto di leasing soggetto passivo dell'Imu torna ad essere il locatore, sebbene non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, comma, 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-tributaria, ordinanza n. 14906 del 13 luglio 2020; Cassazione, sezione VI-tributaria, ordinanza n. 21612 del 7 ottobre 2020

329. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1801 del 13 maggio 2021. Presidente: Currò, Estensore: Aquino**

Esenzione – Condizioni di fruibilità – Presentazione della dichiarazione – Necessità – Forme alternative di denuncia – Irrilevanza.
La presentazione della dichiarazione Imu, contenente l'attestazione del possesso dei requisiti per fruire dell'esenzione di cui all'art. 2, co. 5-bis, del d.l. n. 102/2013, conv, in l. n. 124/2014, ed i dati catastali dell'immobile, costituisce presupposto essenziale per la fruizione della predetta esenzione, espressamente previsto a pena di decadenza dalla norma richiamata, non sostituibile da altre forme di denuncia. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. 102/2013, art. 2, co. 5-bis

330. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1922 del 19 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Risoluzione del contratto di locazione finanziaria – Soggetto passivo Imu – Locatore – Irrilevanza della materiale disponibilità del bene.
Secondo la prevalente giurisprudenza della Suprema Corte in tema di "leasing", tenendo conto del disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'Imu, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittimi la detenzione qualificata. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019; Cass. civ. sez. V, sentenza n. 29973 del 19 novembre 2019; Cass. civ. sez. VI-5, ordinanza n. 418 del 13 gennaio 2021

331. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2126 dell'8 giugno 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi**

Locazione finanziaria – Beni immobili – Soggetto passivo Imu.
In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, la soggettività passiva ai fini dell'Imu si trasferisce in capo alla società di leasing. Non rileva a tale proposito che la materiale riconsegna dell'immobile verrà effettuata dopo la data della risoluzione del contratto stesso. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 13793 del 22/05/2019; Corte di Cassazione, sez. 6, ordinanza n. 21612 del 07/10/2020

332. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2447 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Immobile concesso in comodato d'uso – Ente non commerciale – Esenzione Imu – Sussistenza.
Per l'applicazione del regime di esenzione da Imu previsto dall'art. 7, comma l, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, occorre la presenza contemporanea di due requisiti: uno di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale; l'altro di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non devono avere natura commerciale. Pertanto, non sussiste nella norma un obbligo di utilizzo diretto dell'immobile, ma, per converso, spetta al contribuente che invoca l'esenzione la prova della sussistenza del requisito oggettivo. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 7, comma 1, lett. i)

Fabbricati Gruppo Catastale

333. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 40 del 18 gennaio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

I) Rettifica rendita catastale – Motivazione – Indicazione del contribuente, specificazione dell'immobile accertato e disposizioni di legge applicate – Sufficienza.
II) Contraddittorio – Obbligo – Non sussiste.
III) Categorie catastali B e D – Differenza – Perseguimento fine di lucro.
I) È motivato l'avviso di accertamento che rettifica la rendita catastale proposta dal contribuente quando contenga l'indicazione del contribuente, la specificazione dell'immobile accertato e le disposizioni di legge applicate. Dato che l'avviso ha carattere di provocatio ad opponendum l'obbligo di motivazione è soddisfatto allorché l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e quindi di contestarne efficacemente l'an e il quantum. Quando l'accertamento derivi da procedura Docfa, ad impulso del contribuente, l'obbligo di motivazione è altresì soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita poiché tali dati sono conosciuti e conoscibili dal contribuente stesso e gli consentono di comprendere le ragioni della classificazione.

II) La rettifica della rendita catastale di immobile a destinazione speciale presuppone la necessità di una stima diretta senza che sia necessario il sopralluogo poiché l'Ufficio è già in possesso di tutti gli elementi valutativi rilevabili dalle risultanze documentali. In tale materia l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale è privo di supporto normativo.

III) La differenza tra le categorie catastali B e D deriva rispettivamente dalla assenza o presenza del fine di lucro che caratterizza ogni attività commerciale. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 138/98

334. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1049 del 9 marzo 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Imu/Ici – Nozione di fabbricato – Catasto.
"In tema di Ici, la nozione di fabbricato, di cui al d.lgs. 504/1992, articolo 2, rispetto all'area su cui esso insiste, è unitaria, nel senso che, una volta che l'area edificabile sia comunque utilizzata, il valore della base imponibile ai fini dell'imposta si trasferisce dall'area stessa all'intera costruzione realizzata. Per l'applicazione dell'imposta sul "fabbricato di nuova costruzione", infatti, la norma individua due soli criteri alternativi: la data di ultimazione dei lavori, ovvero, se antecedente, quella di utilizzazione. Tuttavia, ai fini dell'assoggettabilità di fabbricati di nuova costruzione, il criterio alternativo, previsto dal d.lgs. 504/1992, articolo 2, della data di ultimazione dei lavori ovvero di quella anteriore di utilizzazione, acquista rilievo solo quando il fabbricato medesimo non sia ancora iscritto al Catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale per assoggettare il bene all'imposta". (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 10735/2013 e n. 15177/2010

335. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1371 del 22 marzo 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Giuffrè**

Classamento immobile – Immobile categoria speciale "D" – Metodo di stima.
La disciplina di legge che regola la determinazione della rendita catastale degli immobili di categoria D prescrive la necessità di valorizzare le unità immobiliari ricorrendo a un criterio di carattere principale di indagine di mercato e, solo qualora questo non sia possibile, si può ricorrere in subordine al criterio del costo di costruzione. Il classamento di rendita catastale della categoria speciale "D" va quindi effettuato con il metodo della stima diretta analitica dell'immobile valutando economicamente tutti gli elementi che lo compongono e non con stima sintetico-comparativa (utilizzabile per le altre categorie). (F.Li.)

Riferimenti normativi: legge n. 1249 del 1939, art. 10

336. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1779 del 10 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Alberti**

Accertamento catastale – Obbligo motivazione – Dati oggettivi – Elementi di fatto.
La rideterminazione da parte dell'ufficio della rendita proposta mediante Docfa non discende da una diversa valutazione estimativa del bene, bensì dalla divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal proponente sicché, in tal caso, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (G.G.)

Riferimenti normativi: legge 212/00, art. 7; legge 241/90, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 997/2018

337. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2461 del 29 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Gaeta**

Avviso di accertamento catastale – Procedura di regolarizzazione Docfa – Emissione ante tempus – Legittimo affidamento – Violazione.
Deve ritenersi violato il principio di legittimo affidamento nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate emetta l'avviso di accertamento catastale durante il termine dalla stessa concesso al contribuente (ancora pendente alla data di notifica dell'avviso di accertamento medesimo) entro il quale avrebbe dovuto fornire gli elementi idonei per regolarizzare la pratica Docfa. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000, art. 10

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)

338. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 66 del 19 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Cabine automatizzate per fototessere – Esenzione – Non spettante.
L'esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità prevista per le «insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a cinque metri quadrati» non può trovare applicazione nel caso dei pannelli esposti sulle cabine automatizzate per fototessere, in quanto deve escludersi la riconducibilità dei distributori automatici al concetto di sede di impresa. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 15460 del 7 giugno 2019

339. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 50 del 26 gennaio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Segnaletica stradale ufficio postale – Esenzione – Non sussiste.
Le frecce segnaletiche collocate su suolo pubblico e riguardanti un ufficio postale (recanti la scritta "poste pt") non vanno esenti dall'imposizione comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni, integrando il presupposto giuridico di cui all'art. 5, d.lgs. n. 507/93. È, infatti, soggetto all'imposta in questione qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti – indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione – oggettivamente idoneo a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata dei possibili acquirenti e utenti il nome o il prodotto dell'azienda. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 5

340. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 54 del 26 gennaio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Pannelli apposti su distributori automatici – Esenzione – Non sussiste.
L'apposizione del pannello di un'insegna riportante un marchio (ancorché dell'azienda proprietaria) su di un distributore automatico (nel caso di specie trattavasi di una cabina automatizzata per fototessere) integra il presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle pubblicità, in quanto non si limita a segnalare all'utenza dell'esistenza di un distributore automatico ma, implicitamente, reca un messaggio pubblicitario volto a promuovere la domanda di beni e servizi o, comunque, a migliorare l'immagine dell'impresa pubblicizzata. Altrimenti detto, il posizionamento della suddetta targhetta si presta, in primo luogo, come strumento per localizzare un servizio; ma, in secondo luogo, per sollecitare il potenziale cliente all'utilizzo di quel distributore anziché un altro. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 5

341. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 80 del 9 febbraio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Segnaletica stradale ufficio postale – Esenzione – Non sussiste.
Le frecce segnaletiche collocate su suolo pubblico e riguardanti un ufficio postale (recanti la scritta "poste pt") non vanno esenti dall'imposizione comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni, integrando il presupposto giuridico di cui all'art. 5, d.lgs. n. 507/93. È, infatti, soggetto all'imposta in questione qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti – indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione – oggettivamente idoneo a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata dei possibili acquirenti e utenti il nome o il prodotto dell'azienda. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 5

342. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 81 del 9 febbraio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Finalità informativa del mezzo di comunicazione – Esenzione – Non sussiste.
È soggetto ad imposta comunale sulla pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione che risulti, indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione, oggettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata dei possibili acquirenti ed utenti il nome o il prodotto dell'azienda. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 5 e 17, comma 1, lett. b)

343. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 236 del 9 aprile 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Pluralità di insegne – Unicità del messaggio pubblicitario – Esenzione.
Integrano un unico messaggio pubblicitario più insegne di esercizio di identico contenuto, con la conseguente applicazione dell'art. 7, comma 1-bis, d.lgs. 1993 n. 507, che riconosce l'esenzione da tributo alle insegne di superficie complessiva fino a cinque metri quadrati, senza prevedere arrotondamenti. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 7, co. 1 bis

344. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 275 del 5 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Esenzione – Distributori automatici.
In tema di imposta sulla pubblicità, l'esenzione prevista dall'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 507 del 1993, non trova applicazione per i pannelli apposti su distributori automatici, i quali non possono considerarsi né sede legale né sede effettiva di svolgimento dell'attività commerciale e neppure pertinenza delle stesse, in ragione della loro ampia diffusione territoriale che impedisce, ancora a monte, la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, c. 1-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 20 marzo 2019, n. 7778

345. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 299 del 12 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Insegne di metratura inferiore a 5 metri quadrati – Imposta non dovuta – Mezzi pubblicitari connessi devono essere considerati come unico mezzo pubblicitario.
In tema di imposta di pubblicità, l'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 507/1993, novellato dalla legge n. 448/2001, stabilisce che l'imposta di pubblicità non è dovuta per insegne di attività che contraddistinguono la sede dove si svolge l'attività, se inferiore a 5 metri quadrati e il medesimo articolo, al comma 1, lettera b), prescrive che gli avvisi al pubblico riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione dei servizi di pubblica utilità, che non superano la superficie di mezzo metro quadrato, sono esenti da imposta. Inoltre, in base all'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 507/1993, i mezzi di identici contenuti ovvero riferibili al medesimo soggetto passivo, tra loro connessi, sono da considerare quale unico mezzo pubblicitario. (E.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17 e art. 5

346. **Commissione tributaria provinciale di Como, sezione 3, sentenza n. 1 del 27 gennaio 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Cao**

Imposta sulla pubblicità – Centri commerciali e pertinenze – Presupposto impositivo.
Ai fini dell'imposta sulla pubblicità i centri commerciali e le pertinenze di questi (parcheggi e aree di transito) devono essere considerati luoghi aperti al pubblico. Il presupposto impositivo va infatti individuato nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali solo per il fatto di trovarsi in quel luogo. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 17, comma 1, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. n. 6915/2017

347. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 65 del 24 marzo 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Mancini**

Imposta sulla pubblicità – Esenzioni – Necessità che la pubblicità realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni o alla prestazione di servizi si riferisca solo all'attività negli stessi esercitata.

I cartelli non rientrano tra le ipotesi di esenzione di cui all'art. 17, co. 1, lett. a), d.lgs. n. 507/1993 quando, indipendentemente da dove siano ubicati, è indubbio che siano finalizzati a promuovere l'acquisto di determinati prodotti diversi da quelli venduti nei locali in cui viene realizzata detta pubblicità e a orientare le scelte dei consumatori. Se i mezzi pubblicitari rilevati possiedono i requisiti della diffusione e rilevanza di cui all'art. 5 d.lgs. n. 507/1993 soggiacciono all'imposta sulla pubblicità. La superficie imponibile da prendere a base per il calcolo dell'imposta deve essere quella relativa all'intera installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio o dalle scritte. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, artt. 5 e 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 6714/2017; Cass. civ., n. 6915/2017; Cass. civ., n. 8427/2017

348. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 61 del 15 marzo 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri**

Segnali stradali a forma di frecce per indicazioni sull'ubicazione dell'Ufficio Postale – Assolvimento della funzione pubblicitaria – Non sussiste.

I cartelli riproducenti frecce stradali vanno inquadrati tra gli avvisi rivolti al pubblico. Dunque non possono essere ritenuti mezzi pubblicitari in quanto svolgono la mera funzione di segnali di indicazione idonei a fornire agli utenti della strada informazioni necessarie a raggiungere un servizio di pubblica utilità, costituito nel caso di specie dall'Ufficio Postale. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 9490 del 18 aprile 2018

349. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1246 del 19 marzo 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Degrassi**

Soggetto passivo di imposta – Responsabilità solidale – Responsabilità principale.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità – per la quale è prevista la responsabilità al pagamento dell'imposta, in via principale, di colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, in solido, con colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità – la responsabilità in via principale non indica un beneficio d'ordine, bensì si limita a fondare il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio viene diffuso. Ne consegue che l'avviso di accertamento risulta legittimo indipendentemente se sia stato notificato al debitore principale o al coobbligato, soggetti entrambi posti su un piano paritario, così come confermato dalla sentenza della Corte Costituzionale del 13-20 dicembre 2000, n. 577 che ha rigettato la questione di legittimità costituzionale laddove l'art. 6 del d.lgs. n. 507/1993 non prevede la preventiva escussione dell'obbligato principale. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza del 13-20 dicembre 2000, n. 577

350. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2115 del 17 maggio 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Civardi**

Imposta sulla pubblicità – Iscrizioni segnalanti apparecchi "Bancomat" e "Postamat" – Esenzione.

Le iscrizioni "Bancomat" e "Postamat", ove di superficie non superiore al mezzo metro quadrato, non sono assoggettate al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, in quanto non costituiscono messaggi di rilevanza pubblicitaria, ma avvisi al pubblico volti a segnalare l'ubicazione di un terminale automatizzato. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 5 e 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1169 del 17 gennaio 2019

351. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2125 del 17 maggio 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri**

Imposta sulla pubblicità – Cabina fotografica – Insegna – Sede dell'attività commerciale – Esenzione.

L'esenzione dall'imposta sulla pubblicità, prevista dall'art. 17, comma 1-bis, primo periodo, del d.lgs. 507/93 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, non trova applicazione per i pannelli esposti sulle cabine fotografiche, in quanto le stesse non possono considerarsi "sede", neanche accessoria o pertinenziale, di svolgimento dell'attività commerciale. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27497 del 30 dicembre 2014

352. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 119 del 4 maggio 2021. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Fascione del medesimo colore di quello ubicato all'interno dell'insegna – Presupposto impositivo – Sussiste.

Il fascione di colore azzurro e arancione collocato sul fascione per tutta la sua lunghezza, avente il medesimo colore di quello ubicato all'interno dell'insegna, rende l'intera superficie del fascione idonea a veicolare il medesimo messaggio pubblicitario del marchio collocato nell'insegna esterna del distributore. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. n. 5931/2020

353. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 300 del 18 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Imposta sulla pubblicità – Mancata presentazione dichiarazione – Periodo rilevante.

In tema di imposta sulle pubblicità, l'inciso "in ogni caso" di cui all'art. 8, co. 4, d.lgs. n. 507/93 comporta che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'imposta debba essere applicata dall'Amministrazione finanziaria a far data dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. Simile presunzione opera anche allorquando, sia pacifico, che il mezzo pubblicitario sia stato adoperato per un lasso di tempo estremamente limitato (nel caso di specie, quattro giorni). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 8, co. 4

354. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1117 del 19 marzo 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Imposta di pubblicità – Applicabilità – Presupposti.
Il canone sulla pubblicità deve essere pagato solo qualora il messaggio sia collocato in un punto tale da potere essere percepito da un novero indistinto di potenziali nuovi consumatori e, dunque, assolva alla funzione promozionale per cui è stato creato, incrementando il volume d'affari del titolare dell'impianto; in caso contrario, cioè quando è rivolto unicamente a clienti già acquisiti, nulla è dovuto per il semplice fatto che il contribuente non ottiene alcun vantaggio dall'aver esposto il messaggio e, dunque, non può essere tenuto a pagare alcunché. In particolare, non possono essere assoggettati al canone i messaggi rivolti a coloro che si sono già recati al centro commerciale, accedendo al parcheggio dello stesso e/o entrando nell'edificio; tali messaggi, infatti, non hanno la funzione di orientare le scelte commerciali di coloro che sono già "clientela" e, dunque, non assolvono la funzione di fare conoscere il prodotto dell'azienda ad una massa indeterminata. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

355. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1901 del 18 maggio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Imposta sulle pubblicità – Superficie tassabile – Determinazione.
Per mezzo pubblicitario tassabile non si intende la sola scritta identificativa del marchio, ma anche il mezzo stesso che la contiene, indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti. Per determinare l'imposta è necessario considerare tutte le superfici dell'installazione pubblicitaria comprensive anche della parte non coperta dal marchio, se quest'ultima, per dimensioni, forma e/o colore e mancanza di separazione grafica, ha le caratteristiche proprie del messaggio pubblicitario. Nel caso è stata considerata base imponibile dell'imposta l'intera superficie della pensilina contenente i colori del marchio e non solo la parte dedicata al messaggio pubblicitario in senso stretto. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art.7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 26727 del 22 dicembre 2016

356. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2234 del 14 giugno 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Imposta locale di pubblicità e pubbliche affissioni – Presupposti impositivi – Contenuto del messaggio e sua localizzazione – Requisiti e loro rilevanza – Spazio interno e centro commerciale – Mezzi pubblicitari figurati.
I presupposti per l'applicazione dell'imposta consistono nella "diffusione" di messaggi aventi valenza pubblicitaria che siano "percepibili" da luoghi pubblici o aperti al pubblico. Con riguardo al primo presupposto, l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) integra una forma pubblicitaria imponibile, quando il segno adoperato risulti obiettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa e non abbia soltanto una mera finalità distintiva. Ai fini di precisare i caratteri del luogo pubblico, aperto o esposto al pubblico, la Corte di legittimità ha ripetutamente espresso il principio secondo il quale, in tema di imposta sulla pubblicità, luogo aperto al pubblico deve essere considerato quello comunque accessibile, sia pure nel rispetto di determinate condizioni, a chiunque si adegui al regolamento che disciplina l'ingresso. Ha quindi individuato il presupposto impositivo nell'astratta possibilità del messaggio, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, che diventano tali solo perché vengono a trovarsi in quel luogo determinato. Non

rileva che i mezzi siano eventualmente posti all'interno dell'edificio che ospita il centro commerciale, atteso che anche lo spazio interno destinato a centro commerciale accessibile dagli utenti deve considerarsi area aperta al pubblico ai fini di che trattasi. I mezzi pubblicitari oggetto di accertamento (c.d. figurati) rivolgendosi a una massa indeterminata di possibili acquirenti e utenti del servizio commerciale svolgono, per la loro natura, una funzione pubblicitaria, la quale non deve necessariamente accompagnarsi a una vera e propria operazione propagandistico - reclamistica e cioè che ricorra la finalità esclusiva di pubblicità ovvero comunque una volontà propagandistica. È sufficiente che nei mezzi sia comunque insita una funzione pubblicitaria, nel senso che essi siano idonei a realizzare l'effetto tipico del messaggio pubblicitario, che è la diffusione nel pubblico del prodotto e/o dell'attività svolta dall'impresa. È soggetto a imposta sulla pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale – indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione – risulti obiettivamente idoneo a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto dell'azienda, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione non assolva pure una funzione reclamistica e propagandistica. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs 507/93, artt. 5 e 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 6714 del 15 marzo 2017; Cassazione, sez. V, sentenza n. 8658, del 29 aprile 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 27497 del 30 dicembre 2014; Cassazione, sez. V, sentenza n. 22572, del 8 settembre 2008

IRAP

Requisiti oggettivi

357. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 194 del 22 marzo 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Autonoma organizzazione – Condizioni.
In tema di Irap, sussiste il requisito dell'autonoma organizzazione quando il contribuente è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, non essendo quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interessi; impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 5020 del 2007; Cass. n. 13811 del 2007

358. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 194 del 22 marzo 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Autonoma organizzazione – Rilevanza fiscale.
In tema di autonoma organizzazione ai fini Irap, è il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa, che coadiuva e integra il professionista nelle incombenze ordinarie, a essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 5020 del 2007; Cass. n. 13811 del 2007

359. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 194 del 22 marzo 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Autonoma organizzazione – Onere della prova – Valutazione giudiziale.
In tema di autonoma organizzazione ai fini Irap, l'onere della prova grava sul contribuente che ne chiede il rimborso, il quale deve dimostrare la consistenza dei propri elementi organizzativi, in modo da far ritenere corretta l'assenza di un'autonoma organizzazione. L'accertamento del requisito dell'autonoma organizzazione integra una questione di mero fatto, che il giudice deve risolvere in base agli elementi di prova che offre il contribuente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 19070, 25311 e 22674 del 2014; Cass. n. 3682 del 2007

360. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 231 del 12 aprile 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi**

Ditta individuale – Locazione immobili – Assenza dipendenti – Irap – Presupposti oggettivi e soggettivi – Assenza.
I redditi derivanti dalla locazione di immobili di proprietà esclusiva del contribuente, riscossi dalla ditta individuale di costui senza servirsi di dipendenti, non sono soggetti ad Irap, non sussistendo i presupposti oggettivi e soggettivi propri di una attività economica organizzata in forma imprenditoriale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 1544 del 2018; Cass. n. 6439 del 2018

361. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 40 del 24 febbraio 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Mancini**

Promotore finanziario – Autonoma organizzazione – Apporto del collaboratore familiare – Non sussistenza.
In tema di Irap, l'attività svolta dal promotore finanziario non è qualificabile automaticamente come attività di impresa, di per sé assoggettata ad imposta, ma occorre una valutazione complessiva degli elementi di fatto offerti dalla fattispecie concreta, poiché essa, a norma dell'art. 31 d.lgs. 24 febbraio 1998 n. 58, può essere svolta "in qualità di dipendente, agente o mandatario" e, quindi, può assumere connotati variabili tra la figura del lavoro subordinato dipendente, esente da imposta, quella del lavoro autonomo, assoggettabile ad imposta solo in presenza di un'autonoma organizzazione, e quella dell'attività d'impresa, pacificamente sottoposta ad imposizione. Ai fini della sussistenza del presupposto impositivo occorre, pertanto, la concreta dimostrazione che l'apporto del collaboratore familiare abbia effettivamente incrementato il fatturato aziendale, ossia che la collaborazione dei partecipanti abbia integrato quel quid pluris dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, artt. 3 e 8; d.P.R. 917/1986, art. 53; d.lgs. 58/1998

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sentenza n. 12616/2016; Cass. civ., sentenza n. 24060/2016; Cass. civ., sentenza n. 8120/2012

362. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 16 del 15 gennaio 2021. Presidente: Massa, Estensore: Massa**

Presupposti impositivi – Autonoma organizzazione.
In tema di imposta regionale sulle attività produttive, il presupposto dell'"autonoma organizzazione" richiesto dall'art. 2 del d.lgs. 446/1997, non ricorre quando il contribuente responsabile dell'organizzazione impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

363. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 142 del 15 gennaio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Moroni**

Avviso accertamento – Illecita deduzione di quote di ammortamento immobile/patrimonio – Inquadramento beni strumentali.
Al fine di ritenere deducibili, ai fini Irap, le quote di ammortamento inerenti ad immobili è necessario che tali immobili siano strumentali per destinazione, ossia utilizzati per scopi istituzionali al fine di realizzare quanto previsto nell'oggetto sociale della società cui appartengono e, non anche, beni patrimonio, i quali non possono essere impiegati come beni strumentali all'attività di impresa in quanto detenuti ai fini di investimento. Sono deducibili le quote di ammortamento di immobili strumentali per destinazione che vengono utilizzati in via esclusiva per l'esercizio dell'attività commerciale del contribuente. (A.Ma.)

Riferimenti normativi: TUIR, artt. 90 e 102

364. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 766 del 22 febbraio 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella**

Holding industriale – Determinazione della base imponibile – Requisito patrimoniale e reddituale – Coerenza e univocità del comportamento fiscale – Rimborso – Non sussiste.
Non sussiste il diritto al rimborso della maggiore Irap versata da una holding qualora il presunto diritto al rimborso derivi dall'applicazione, in una determinata annualità, di un diverso metodo di determinazione della qualifica di holding industriale, rispetto a quello applicato nei periodi di imposta precedenti, con conseguente variazione del sistema di calcolo della base imponibile e della relativa imposta dovuta. L'art. 13, comma 10, d.lgs. 142/18 evidenzia, infatti, la centralità della coerenza ed univocità di fondo nel comportamento fiscale della holding quale elemento dirimente e sanante della situazione pregressa. Nel caso di specie la holding, da sempre aderente al sistema patrimoniale reddituale per la determinazione della qualifica di holding industriale, allineandosi al nuovo dettato normativo e alle indicazioni delle istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione Irap, aveva richiesto la restituzione delle somme versate in applicazione del solo metodo patrimoniale senza valutare la necessità di mantenere un comportamento fiscale coerente con quanto adottato in passato. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 38; d.lgs. 142/18, art. 13, comma 10

365. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1661 del 19 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Clerici**

Autonoma Organizzazione – Presenza di parco veicoli utilizzati per l'esercizio della professione – Presupposto impositivo – Sussiste.
ł beni strumentali, segnatamente il "parco veicoli", costituiscono altrettanti elementi certamente potenzialmente idonei a produrre un incremento dell'attività (e dei conseguenti ricavi) in ragione del loro pregio non solo dal punto di vista economico, ma anche, e soprattutto, per il loro evidente carattere di "visibilità". Pertanto, vista l'assoluta preponderanza del loro

valore rispetto ad ogni altra immobilizzazione risultano, ai fini Irap, indubbiamente eccedenti rispetto al "minimo indispensabile per l'esercizio della professione" e, tenuto anche conto della particolare attività esercitata dal ricorrente, possono trovare una plausibile spiegazione solo come possibile fattore di incremento dei ricavi e come elemento idoneo a rendere più efficace o produttiva l'attività. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI - 5, sent. n. 1542 del 27/1/2015

366. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1982 del 4 maggio 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Roggero**

Soggetti passivi – Esercenti arti e professioni – Presupposto – Autonoma organizzazione – Necessità – Fattispecie – Libero professionista socio.
Non è sufficiente, ai fini dell'Irap, che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia autonoma, cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, bensì anche sotto i profili organizzativi. Non sono perciò soggetti ad Irap i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata. Dunque, l'esercizio di arti e professioni integra un'attività autonomamente organizzata se il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione. Spetta al contribuente provare che in concreto, a differenza degli altri soci, egli non era tenuto a svolgere attività di gestione, amministrazione e direzione della società. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 12108 del 26 maggio 2009; Cassazione, sentenza n. 27380 del 17 novembre 2017; Cassazione, ordinanza n. 6439 del 15 marzo 2018

367. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1983 del 4 maggio 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Roggero**

Requisito oggettivo Irap – Esercizio di arti e professioni – Autonoma organizzazione – Socio dirigente di una società strutturata.
L'esercizio di arti e professioni integra un'attività autonomamente organizzata se il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili (completamente) ad altrui responsabilità. Pertanto, è assoggettato all'Irap il socio che, oltra alla sua attività professionale, svolge anche compiti dirigenziale e di coordinamento all'interno della società, in quanto deve ritenersi inserito in una struttura che non è (o comunque che non è completamente) esterna alla sua attività professionale. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenze nn. 12108 e 12111 del 26 maggio 2009

368. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2202 del 19 maggio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Faranda**

Autonoma organizzazione – Attività professionale – Modalità – Svolgimento presso società – Non sussiste.
Anche se le società sono tenute al versamento dell'Irap, da ciò non può dedursi automaticamente che professionisti, i quali svolgono la propria attività professionale all'interno della società, dispongano di una autonoma organizzazione professionale. Pertanto, non è

scontato che esercitare la propria attività professionale presso la sede di una società costituisca di per sé il presupposto dell'autonoma organizzazione; occorre invero verificare concretamente le modalità con cui il singolo professionista svolge la propria attività all'interno dell'impresa. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza 21 gennaio 2020, n. 1174

369. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2864 del 24 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Di Fonzo**

Presupposto impositivo Irap – Principio dell'autonomia organizzativa degli studi associati.
L'esercizio di attività professionale in forma societaria costituisce ex lege presupposto dell'imposta Irap, senza necessità di un accertamento in concreto dell'esistenza di un'autonoma organizzazione, che è da intendersi esistente, dal momento che l'esercizio dell'attività in forma associata costituisce circostanza idonea a far presumere l'esistenza del requisito organizzativo. Spetta al contribuente l'onere della prova circa la insussistenza dello svolgimento dell'attività in forma associata ovvero della fruizione di benefici organizzativi legati all'associazione professionale. (A.D.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 7371 del 14 aprile 2016

370. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2909 del 29 giugno 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Faranda**

Autonoma organizzazione – Rilevanza del "contesto" nel quale viene prestata l'attività professionale.
L'attività professionale esercitata nell'ambito di una multinazionale di consulenza genera una parte aggiuntiva di profitto e di valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo del professionista. Si rinviene nella particolare modalità di espletamento dell'attività del ricorrente quel surplus di attività agevolata, senza ombra di dubbio, derivante dalla articolata e qualificata struttura organizzativa (società multinazionale della consulenza). Nulla a che fare con la produttività riconducibile al solo lavoro personale del professionista. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 22468/2015

371. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 33 del 7 gennaio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Autonoma organizzazione – Attività artistica – Presenza di un agente – Valutazione in concreto – Necessità.
Ai fini Irap, nell'ambito dell'esercizio di un'attività artistica, la mera presenza dell'agente non costituisce di per sé sola un indice di autonoma organizzazione, ma è necessario individuare caso per caso la natura del rapporto che lega l'agente con l'artista; solo dopo aver indagato in concreto la natura di tale rapporto si potrà stabilire se l'agente costituisca indice di autonoma organizzazione e se sia elemento "aggiunto" all'attività lavorativa dell'artista nel quadro di una stabile collaborazione idonea a configurare autonoma organizzazione. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

372. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 468 del 2 febbraio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Assoggettamento ad imposta – Attività medica – Caratteristiche.
Laddove il medico svolga la propria attività libero professionale, consentita per legge, in uno studio associato, i proventi conseguiti devono essere sottoposti ad Irap stante l'indispensabilità di un lavoro di equipe, necessario quale mezzo per raggiungere la resa del servizio sanitario. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 156 del 2001

373. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 921 del 3 marzo 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Presupposto d'imposta – Spese per compensi a terzi – Autonoma organizzazione – Non sussiste.
In tema Irap, le spese per compensi a terzi, ove si tratti di compensi corrisposti a colleghi medici in caso di obbligatoria sostituzione per malattia o ferie, non rilevano ai fini dell'autonoma organizzazione. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

374. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1468 del 13 aprile 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Medico convenzionato – Collaborazione di tipo infermieristico – Autonoma organizzazione – Non sussiste.
Non sussiste il presupposto dell'autonoma organizzazione per il medico convenzionato che si avvale, nell'espletamento della propria attività professionale, di una dipendente con funzioni di segretaria; analogamente nel caso in cui il professionista si avvalga di un assistente di sedia, ossia di un infermiere generico. Di conseguenza, una collaborazione anche di tipo infermieristico non è tale da comportare l'esistenza di una attività autonomamente organizzata. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2, comma 1

375. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1763 del 10 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Presupposto impositivo – Autonoma organizzazione – Lavoro altrui non occasionale – Mansioni meramente esecutive.
In materia di Irap, la sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, che si realizza anche solo ove il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui, tale da superare la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive di segreteria (come anche nel caso di attività svolta da praticanti che, in astratto, assolve ad una preminente finalità formativa), non esime il giudice dal verificare se, in concreto, tenendo anche conto dell'entità dei compensi corrisposti, costituisca un contributo alla produttività del contribuente, incrementandone il reddito. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 15 febbraio 2021, n. 3865

376. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2052 del 4 giugno 2021. Presidente: Malaspina, Estensore: Malaspina**

Autonoma organizzazione – Impiego di beni non eccedenti il minimo indispensabile – Assenza collaboratori – Presupposto oggettivo – Non sussiste.

L'imposta colpisce il maggior reddito generato da un'autonoma organizzazione, ma tale requisito non sussiste quando il contribuente impieghi beni strumentali non eccedenti (secondo l'id quod plerumque accidit) il minimo indispensabile e/o non si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive. Nella fattispecie può escludersi l'autonoma organizzazione, posto che il contribuente si è avvalso di un solo collaboratore che ha recato all'attività un apporto del tutto generico senza recare un valore aggiunto all'attività del medesimo. L'attività svolta dall'impresa familiare riconducibile al contribuente, in assenza di ulteriori elementi qualificanti un'attività autonomamente organizzata (es. beni strumentali ulteriori rispetto al minimo indispensabile rispetto all'esercizio dell'attività svolta) deve ritenersi esclusa dal tributo in argomento. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 15/12/1997, n. 446, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 9951 del 2016

Requisiti soggettivi

377. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2593 del 14 giugno 2021. Presidente: De Sapia, Estensore: Salvo**

Diniego rimborso Irap – Piccolo imprenditore – Assenza attività autonomamente organizzata – Esclusione imposta.

L'esercizio di attività in qualità di piccolo imprenditore è fattispecie esclusa dall'applicazione dell'Irap qualora difetti di autonoma organizzazione. L'accertamento di tale requisito compete in via esclusiva al giudice di merito e sussiste ogni qualvolta il soggetto sia il responsabile e utilizzi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile si avvalga non occasionalmente del lavoro altrui. Perciò, nonostante il contribuente sia potenzialmente idoneo, l'assoggettabilità al tributo non discende tanto dalla natura formale dell'attività svolta, quanto piuttosto dal modo sostanziale attraverso cui essa è concretamente esercitata. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446 del 15 settembre 1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24515 del 30 novembre 2016

378. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 390 del 21 gennaio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Calà**

Presupposti – Autonoma organizzazione – Requisiti – Non sussiste.

In tema Irap, il requisito dell'autonoma organizzazione in capo a un medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale non può essere desunto, sic et simpliciter, dall'utilizzo, da questi fatto, di più studi professionali. All'uopo, deve indagarsi se tali studi costituiscono semplicemente meri luoghi ove il medico riceve i suoi pazienti e quindi sono semplici strumenti per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale, ovvero sono indici di un'organizzazione volta ad accrescere l'attività professionale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 445/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sent. n. 9451 del 10 maggio 2016

TARES/TARI/TARSU

Tariffa

379. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 197 del 22 marzo 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Tari – Presupposti applicazione – Modalità calcolo.
La Ctp ritiene che estendendo alla Tari l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza in tema di Tarsu, con riguardo all'art. 62, comma 3, d.lgs. 507/93, la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale. Ciò fatta salva l'applicazione sulla stessa di un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilate che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi che chiaramente presuppone l'assoggettamento all'imposta dei soli rifiuti urbani, salvo il diritto ad una riduzione della tassa in caso di produzione di rifiuti assimilati smaltiti in proprio. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 62, co 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 6359 del 2016

380. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 197 del 22 marzo 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Tari – Esenzione – Onere della prova – Contribuente.
In materia di Tari, grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione, atteso che, pur operando il principio secondo il quale è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, esso non può operare con riferimento al diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile, o addirittura l'esenzione, costituendo questa, un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 62, co 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9731 del 2015

381. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 143 del 23 giugno 2021. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore**

Tari – Aree scoperte – Onere della prova.
Alla Tari è possibile estendere l'interpretazione della giurisprudenza in tema di Tarsu, secondo cui, la tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è dovuta …., per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibite, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni, e dei locali e delle aree che per loro natura o il particolare uso cui sono stabilmente destinate o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti. Tali presunzione di produttività è superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'aria. (I.R.)

Riferimenti normativi:

382. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 79 del 13 maggio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Avviso d'accertamento – Tari – Presupposto oggettivo – Eccezioni.
La tassa sui rifiuti (c.d. Tari), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, è dovuta da chiunque possiede o detiene locali o aree suscettibili di produrre rifiuti solidi urbani, salvo il caso in cui una obiettiva condizione determini l'impossibilità a produrre rifiuti. Non costituisce eccezione alla regola, tuttavia, la mancata utilizzazione dell'area per volontaria scelta del contribuente. (J.R.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1

383. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1048 del 9 marzo 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Tari – Aree accessorie – Pertinenze – Non applicazione.
La ratio della intassabilità delle aree accessorie o pertinenziali a fini Tari, quali le aree di parcheggio gratuito, è che le stesse sono per loro natura improduttive di rifiuti o produttive di rifiuti in misura così insignificante da non impegnare il servizio pubblico. Esse non possono essere assoggettate a tassazione sulla base della mera presunzione che la presenza umana comporta la produzione di rifiuti se non violando il principio che impone di limitare tale tassazione agli immobili per i quali sussiste un'effettiva erogazione e fruizione di servizi comunali. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 152/06, art. 238

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sent. n. 3628/2018

384. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1770 del 19 aprile 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Petrone**

Tares – Accertamento – Decadenza.
L'art. 1, co. 161, della l .296/06 prevede che gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio aventi ad oggetto la Tares debbano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere stati effettuati. Con riferimento alla sola annualità 2013, il Regolamento Tares del Comune di Milano ha previsto che le dichiarazioni di occupazione e di variazione potessero essere presentate, senza sanzione, entro il 20 gennaio 2014. Trattandosi questa di norma di favore per il contribuente, essa allunga il periodo disponibile per la dichiarazione con la conseguenza che gli avvisi di accertamento relativi a detta annualità risultano tempestivi se notificati entro il 31 dicembre 2019. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art.1, co. 161

385. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2862 del 24 giugno 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Di Fonzo**

Avviso di accertamento – Denuncia condizione di non utilizzabilità degli immobili ai fini Tari – Onere di informazione del contribuente.
Al fine della corretta quantificazione della tassa comunale sui rifiuti (Tari) sussiste l'onere di informazione in capo al contribuente nei confronti del Comune competente circa le obiettive condizioni di utilizzabilità, e non, degli immobili nel corso dell'anno con apposita denuncia. L'onere informativo si pone come eccezione alla regola generale per cui il pagamento del tributo è dovuto da parte di tutti i soggetti che occupano o detengono immobili nel territorio comunale. (A.D.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 62

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione nn. 14040 e 15481 del 2019

386. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 205 del 13 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Tari – Assimilazione rifiuti speciali non pericolosi a rifiuti urbani – Mancata indicazione criteri – Non determina illegittimità del regolamento comunale – Esenzione dal tributo – Non sussiste.

Non è illegittimo un regolamento comunale il quale preveda, ai fini Tari, l'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, senza l'indicazione di specifici criteri qualitativi e quantitativi, dal momento che la legge non prevede limiti alla predetta assimilazione; peraltro, tale mancata indicazione non determinerebbe, in ogni caso, una totale esenzione dal tributo. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9214 del 13 aprile 2018

387. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1113 del 19 marzo 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Betti**

Tari – Aree pertinenziali – Parcheggi riservati gratuitamente ai clienti di attività economiche – Sono tali – Intassabilità – Sussiste.

I parcheggi riservati gratuitamente ai clienti di attività economiche costituiscono aree pertinenziali e, come tali, vanno escluse dal computo della superficie tassabile; invero, la ratio dell'intassabilità delle aree accessorie o pertinenziali, quali le aree di parcheggio gratuito, è che le stesse sono per loro natura improduttive di rifiuti o produttive di rifiuti in misura così insignificante da non impegnare il servizio pubblico e pertanto non possono essere assoggettate a tassazione sulla base della mera presunzione che la presenza umana comporta la produzione di rifiuti se non violando i pur richiamati insegnamenti comunitari che impongono di limitare la tassazione agli immobili per i quali sussiste un'effettiva erogazione e fruizione di servizi comunali. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1, comma 641

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sezione I, sentenza n. 3628 del 9 luglio 2018

388. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1342 del 2 aprile 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola**

Tares/Tari – Aree – Specifiche caratteristiche strutturali e destinazione – Produzione di rifiuti speciali – Assoggettabilità alla tassa – Non sussiste.

Una volta assodato che un'area, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione, sia interessata prevalentemente dalla formazione di rifiuti speciali non assimilati agli urbani, al cui smaltimento è dunque tenuto a provvedere a proprie spese il produttore, detta area non è assoggettabile alla tassa rifiuti; il concetto di prevalenza implica certamente la possibilità che in detta area si formino anche rifiuti urbani, ma la occasionalità e marginalità degli stessi, comunque di incerta quantificazione, non vale, secondo il legislatore, a incidere sul regime di esenzione dalla privativa comunale conseguente alle peculiarità dell'area e alla natura dei rifiuti ordinariamente ivi prodotti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 14, comma 10; l. 147/2013, art. 1, comma 649

389. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1555 del 21 aprile 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicuna**

Esenzione pagamento tassa sui rifiuti – Esclusione.
In tema di Tassa sui rifiuti, ove il Comune abbia istituito e attivato il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti nella zona nella quale si trova l'immobile del contribuente e quest'ultimo, tuttavia, abbia provveduto a gestire direttamente gli stessi, indipendentemente dalle ragioni per le quali ciò sia avvenuto, la tassa è egualmente dovuta, essendo finalizzata a consentire all'amministrazione locale di soddisfare le esigenze generali della collettività e non di fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti, ma in misura ridotta ai sensi dell'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993. Pertanto, la dimostrazione dell'avvio al recupero autonomo dei rifiuti assimilati da parte dell'impresa produttrice non la esime totalmente dal pagamento della tariffa sui rifiuti ma semplicemente le attribuisce il diritto ad ottenere una riduzione percentuale della tassa. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507 del 1993, art. 59, comma 4

390. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1610 del 27 aprile 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Responsabilità solidale fra detentore e occupante di un immobile – Non sussiste.
In materia di obbligazione per il pagamento della Tares, la formulazione dell'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, ricalca quella di cui all'art. 63 d.lgs. n. 507 del 1993. Pertanto, nel caso di compresenza di un detentore e di un occupante di un immobile è possibile affermare che si esclude che possa individuarsi una responsabilità di tipo solidale a carico di entrambi, atteso che proprio l'utilizzo della congiunzione coordinativa disgiuntiva "oppure", prevista all'art. 63 d.lgs. n. 507 del 1993, depone nel senso di porre in alternativa le due figure dell'occupante e del detentore, nel senso di prevedere, da un lato, che l'occupante sia tenuto a corrispondere la tassa a prescindere dall'utilizzo dell'area e, dall'altro, che l'occupazione di quest'ultima ad opera di terzi escluda la legittimazione passiva in capo al detentore, inteso nel senso ampio su indicato. Pertanto, è evidente come il legislatore abbia inteso privilegiare il criterio sostanziale dell'effettiva utilizzazione delle aree e dei locali (prescindendo, cioè, dalla mera titolarità giuridica), individuando quale soggetto passivo colui che, in concreto, produce i rifiuti da destinare alla raccolta ed allo smaltimento. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 14

391. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2310 del 21 giugno 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Fichera**

Tarsu/Tia – Tributi speciali – Non dovuta.
L'art. 14 del d.l. 201/2011 adotta per le aree industriali un criterio di prevalenza, in virtù del quale una volta assodato che un'area, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione, sia interessata prevalentemente dalla formazione di rifiuti speciali, al cui smaltimento è tenuto a provvedere il produttore degli stessi, tale area non è assoggettabile alla tassa rifiuti. Secondo il legislatore l'eventuale produzione occasionale di rifiuti urbani non incide sul regime di esenzione prevista dal legislatore. L'esenzione dalla tassazione è subordinata all'adeguata delimitazione di tali spazi, nonché alla presentazione di documentazione idonea a dimostrare le condizioni dell'esenzione. (I.R.)

Riferimenti normativi: d l. 201/2011, art.14

Maggiorazione

392. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1069 del 9 marzo 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Perrucci**

Tares – Maggiorazione dell'imposta sulla metratura accertata dall'Ufficio.
L'art. 1, comma 647 della l. n. 147 del 2013 non impedisce all'Ufficio in sede accertativa di effettuare una misurazione puntuale della superficie calpestabile e di conseguenza rapportare l'ammontare della Tassa sui rifiuti dovuta. Infatti, in questo caso, non rileva l'indicazione della metratura riportata nelle visure catastali. (F.G.)

Riferimenti normativi: l. n. 147/2013, art. 1

393. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1563 del 12 aprile 2021. Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri**

Tares – Differimento termine presentazione denuncia di nuova occupazione – Conseguente differimento del termine di accertamento Tares – Sussiste.
In materia Tares, gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni. Deve considerarsi pienamente tempestiva l'azione accertativa del Comune di Milano conforme alla disciplina regolamentare di cui all'art. 39, comma 5, del Regolamento comunale in vigore nel 2013, atteso che il differimento del termine al 20 gennaio 2014, per la presentazione della denuncia di nuova occupazione, fa decorrere il termine per il computo della decadenza dell'azione accertativa amministrativa dal 20/01/2014 al 31/12/2019. (G.P.)

Riferimenti normativi: legge 296/2006, art. 1, comma 161

Enti pubblici

394. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1725 del 21 aprile 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Schiavini**

Tributi Locali – Riscossione frazionata.
In ambito Tari non è possibile la riscossione frazionata in pendenza di giudizio *ex* art. 68 del d.lgs.546/1992. Pertanto, il contribuente è tenuto a versare comunque l'intera somma accertata entro 60 giorni dalla notifica dell'atto; in mancanza, l'ente impositore è legittimato alla riscossione coattiva della medesima. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art.68

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5318 del 22 febbraio 2019

TASI

Altri fabbricati

395. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 322 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Gotti**

Leasing immobiliare – Risoluzione del contratto – Riconsegna tardiva – Imu/Tasi – Soggettività passiva – Differenze.

Poiché il presupposto impositivo della Tasi è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili, la tassa è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari, anche se non ne ha la proprietà. Ciò, a differenza dell'Imu, che per previsione legislativa è in capo al proprietario che ne ha il possesso, con la deroga per i contratti di leasing solo per la durata degli stessi, (durata) che cessa con la risoluzione del contratto. Di conseguenza, nel caso della Tasi la soggettività passiva si ha fino a quando non vi è la restituzione dell'immobile. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. n. 147/13, art. 1, commi 669, 671 e 672

TASSA AUTOMOBILISTICA

396. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 80 del 14 aprile 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Mancini**

Tassa automobilistica – Superbollo – Prescrizione – Termine quinquennale e non triennale.

L'art 16 d.l. n. 201/2011, convertito nella legge n. 214/2011, ha introdotto, tra l'altro, l'imposta addizionale erariale della tassa automobilistica (cosiddetto superbollo), quale prelievo che riguarda i possessori di autovetture e autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose con potenza superiore ad una determinata soglia. Se si tratta, come è, di imposta addizionale, questa si distingue dalla tassa automobilistica, sia per natura che per struttura e funzione. Infatti, mentre il bollo auto è un tributo locale il cui versamento è a favore delle Regioni con previsione esplicita di un termine triennale di decadenza per il recupero del tributo in caso di omesso versamento, tuttavia, nulla è stato precisato circa termini di prescrizione o decadenza per il recupero dell'imposta addizionale non versata. Detto termine, in assenza di una specifica disposizione non può, in via analogica, essere parificato a quello previsto per le tasse automobilistiche, stante la palese diversità tra i due tributi, ma va individuato nel termine decadenziale breve quinquennale previsto dall'art. 2948 n.4 c.c. per tutto ciò che deve pagarsi ad anno o con cadenze più brevi dovendosi escludere il termine lungo decennale per la mancanza di attitudine della cartella ad acquisire efficacia di giudicato. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 16; art. 2946 c.c.

397. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 76 del 26 marzo 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri**

Tassa automobilistica – Termine per il recupero della tassa di tre anni – Natura del termine – Prescrizione.

La riscossione della tassa automobilistica si prescrive nel termine di tre anni, il cui decorso viene interrotto dalla notifica di atti contenente la pretesa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 953/82, art. 5, comma 48

398. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 61 del 9 febbraio 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Tassa automobilistica – Prescrizione dell'azione di riscossione – Termine triennale.
In materia di Tassa automobilistica ai sensi del d.l. 953/1982, il diritto di recupero della tassa risulta essere di tre anni sia per l'attività di accertamento sia per quella di riscossione, come confermato da vari pronunciamenti giurisprudenziali. Pertanto, quand'anche gli atti prodromici, ovvero le cartelle di pagamento, siano notificati entro i termini prescrizionali, qualora successivamente non intervenga alcun atto interruttivo entro il termine triennale, il debito risulta prescritto. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. 953/1982, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI, ordinanza n. 19311 del 16 settembre 2020

399. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1860 del 17 maggio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Tassa automobilistica – Veicolo ASI – Interesse storico – Esenzione dall'imposta – Decadenza.
Gli autoveicoli di interesse storico, ai sensi della l.r. 10/2003, art. 38, c. 9, sono iscritti all'ASI su istanza del titolare e sono esentati da imposta di bollo, in forza dell'annotazione. La normativa richiamata prevede, altresì, l'ipotesi in cui la "storicità" del veicolo si raggiunge di diritto e, quindi, senza necessità di iscrizione/annotazione, la quale assolve perciò una sola funzione dichiarativa e non costituiva, pertanto, l'auto è di diritto esentata dal pagamento dell'imposta a partire dall'anno di raggiungimento della sua "storicità". (D.O.)

Riferimenti normativi: l.r. 10/2003, art. 38, c. 9

ALTRO

400. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 40 del 25 gennaio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Tari – Rete autostradale – Gestore – Soggettività passiva – Non sussiste.
In materia di Tari, nell'ambito delle aree autostradali e delle relative pertinenze, l'attività di raccolta e di gestione dei rifiuti compete al concessionario dell'autostrada, il quale – in base all'art. 14, Codice della Strada – è tenuto ad attivare il relativo servizio di raccolta e trasporto di rifiuti fino alla discarica. Ne consegue che, in relazione a tale attività, deve ritenersi esclusa la competenza dei comuni che sono pertanto privi di qualsivoglia potere impositivo in relazione alla tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non essendo tale potere configurabile in favore di un soggetto diverso da quello che esplica il servizio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 14, co. 1 e 3, art. 2 d.lgs. 285/1992

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctp Brescia, sez. 2, sentenza n. 65 del 29 gennaio 2021

401. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 65 del 29 gennaio 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Tari – Rete autostradale – Gestore – Soggettività passiva – Non sussiste.
In materia di Tari, nell'ambito delle aree autostradali e delle relative pertinenze, l'attività di raccolta e di gestione dei rifiuti compete al concessionario dell'autostrada, il quale – in base all'art. 14, Codice della Strada – è tenuto ad attivare il relativo servizio di raccolta e trasporto di rifiuti fino alla discarica. Ne consegue che, in relazione a tale attività, deve ritenersi esclusa la competenza dei comuni che sono pertanto privi di qualsivoglia potere impositivo in relazione alla tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non essendo tale potere configurabile in favore di un soggetto diverso da quello che esplica il servizio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 14, co. 1 e 3, art. 2 d.lgs. 285/1992

402. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 162 del 9 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Rendita catastale – Scuola – Attività istituzionale.
L'immobile nel quale si svolga attività istituzionale (servizi socio-sociali) di insegnamento presso aule didattiche, laboratori e biblioteche va considerato, ai fini della categoria catastale, una scuola (anche se privata). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: r.d. 1249/1939

403. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 283 del 10 maggio 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Alessi**

Immobili non dichiarati in catasto – Determinazione ed attribuzione rendita catastale – Potere del Comune – Non sussiste.
Spetta unicamente all'Agenzia delle Entrate - Territorio e non al Comune procedere all'attribuzione della rendita catastale presunta, previo espletamento di accertamenti per i quali la medesima Agenzia può avvalersi degli elementi tecnici forniti dal Comune. L'art. 1, co. 336, l. n. 311/2004 prevede infatti che i comuni, in caso di immobili non dichiarati in catasto o in caso di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, debbano chiedere ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento e, solo nel caso in cui tali soggetti non ottemperino nel termine di 90 gg., gli uffici provinciali dell'Agenzia delle Entrate - Territorio provvederanno, con oneri a carico dell'interessato, all'iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita al contribuente. (R.M.)

Riferimenti normativi: l. n. 311/2004, art. 1, co. 336

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 1571/2021; Cass. n. 7275/2019

404. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione n. 2, sentenza n. 331 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Accertamento catastale – Attribuzione di rendita – Immobili a destinazione speciale – Valutazione sempre oggettiva.
Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo reale riferita alle caratteristiche oggettive (…) che costituiscono il nucleo sostanziale della c.d. "destinazione ordinaria", sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta prioritariamente non al concreto uso che di fatto viene fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva (…) quando le caratteristiche strutturali di un immobile siano tali da farlo necessariamente rientrare in una categoria speciale, l'attività in concreto svolta può solo costituire un elemento "ad colorandum" rafforzativo ma mai alternativo alla valutazione oggettiva. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/49, artt. 6, 8, 61, 62

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, ordinanza n. 22103 dell'11 settembre 2018

405. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 64 del 10 marzo 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola**

Rettifica della categoria catastale proposta con procedura Docfa – Diversa valutazione del valore economico del bene.
Gli attuali strumenti tecnologici consentono di prendere visione dall'esterno anche da remoto delle caratteristiche dell'immobile oggetto della dichiarazione Docfa. Tale procedura consente all'A.f. di fornire una diversa valutazione dei documenti presentati dalla parte, da cui può derivare una diversa valutazione del valore economico del bene. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16 del 1993, art. 2, convertito in l. n. 75 del 1993; d.m. n. 701 del 1994

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 12005/2020

406. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2901 del 29 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola**

Omessa dichiarazione Imu – Rimborso dell'eccedenza versata – Sussiste.
L'omessa comunicazione prevista dal regolamento comunale non può far venire meno il diritto all'agevolazione in quanto gli atti erano stati regolarmente registrati presso l'Agenzia delle Entrate. Il Comune non deve imporre adempimenti inutili per riconoscere i benefici fiscali. (M.L.)

Riferimenti normativi: l. 431/1998

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Reggio Emilia n. 93 del 5 giugno 2018

407. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 69 del 27 gennaio 2021. Presidente: Santangelo, Estensore: Greco**

Inagibilità – Onere della prova – Esenzione Imu e Tasi – Sussiste.
Quando ricorre la circostanza di inagibilità o inabitabilità dell'immobile, l'autorità comunale deve determinare la base imponibile ai fini Imu e ai fini Tasi nella misura del 50% del totale, così come disposto dall'art. 13, c. 3, lett. b), d.l. 201/2011 e dall'art. 657, l. 147/2013. La prova di inagibilità o inabitabilità del fabbricato può essere raggiunta alternativamente dall'ispezione tecnica eseguita dall'autorità comunale o tramite la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 DPR 445/2000. (A.Tr.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, c. 3, lett. b; l. 147/2013, art. 657

408. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 12 del 5 gennaio 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Latti**

Ici – Avviso di accertamento – Allegati – Necessità – Criteri.
In tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso di cui all'art. 7, l. 212/2000, va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l'art. 3, comma 3, della legge n. 241 del 1990; ne consegue che vanno allegati i soli atti aventi contenuto integrativo della motivazione, ma non anche gli altri atti cui venga fatto comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva. (R.T.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7; l. 241/1990, art. 3, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 24417 del 5 ottobre 2018

409. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 370 del 20 gennaio 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**

Attribuzione di rendita – Efficacia a decorrere dalla notificazione – Utilizzabilità della nuova rendita – Sussiste – Rimborso Ici per la differenza determinata in base alla precedente rendita – Spetta.

La previsione dell'art. 74, comma 1, della legge 342/2000, secondo cui "gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione", va intesa nel senso che detta notifica è mera condizione di efficacia, a non esclude l'utilizzabilità di tale rendita, una volta notificata, per le annualità d'imposta sospese, ossia suscettibili di accertamento, di liquidazione o di rimborso. Pertanto, va accolta la domanda di rimborso delle somme versate in eccedenza nei limiti della non intervenuta decadenza (termine quinquennale ex art. 1, comma 164, della legge 296/2006). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: l. 342/2000, art. 74, comma 1; l. 296/2006, art. 1, comma 164

410. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 424 del 26 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafullii**

Immobili di interesse storico-artistico – Agevolazioni fiscali – Vincolo diretto.

I) Sugli immobili di interesse storico-artistico possono esservi due vincoli differenti: uno diretto e sussiste in relazione a un determinato bene al quale viene riconosciuta una specifica rilevanza culturale (art. 10 e ss. del d.lgs. n. 42/2004); l'altro indiretto (o "di zona") che comprende quelle limitazioni che un soggetto incontra allorché il proprio fabbricato, pur non di pregio, si trovi nei pressi di beni monumentali (art. 45 e ss. del d.lgs. n. 42/2004). La distinzione è rilevante poiché le agevolazioni fiscali si applicano al solo vincolo diretto. (S.Ma.)

II) In presenza di un immobile vincolato è necessario verificare con cura che tipo di vincolo sia stato apposto (tramite una ricerca alla conservatoria dei registri immobiliari o nell'eventuale atto di acquisto), onde evitare di applicare indebitamente l'agevolazione ad immobili che non ne hanno diritto. Gli immobili che solitamente si ritengono vincolati, in realtà, frequentemente, sono soggetti al solo vincolo indiretto, che non conferisce alcuna agevolazione al loro possessore. (S.Ma.)

III) Gli immobili che possono usufruire di una Ici "agevolata" devono essere sottoposti a provvedimenti da parte della Sovrintendenza per i beni architettonici, che li dichiari beni sottoposti a tutela ex d.lgs. n.42 del 22/1/04, Parte II, Titolo I, Codice dei Beni Culturali (nel caso di specie, la Sovrintendenza ha precisato che l'immobile delle appellanti non ha alcun valore artistico, se non indiretto; il che non incide sull'agevolazione fiscale che correttamente il Comune di Mantova non ha riconosciuto). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 42 del 2004

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 331
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 333
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 337
TRASFERIMENTI D'AZIENDA	pag. 339
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 339
FIDEIUSSIONI	pag. 351
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 351
ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	pag. 352
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 353
ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI	pag. 356
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 356
ALTRO	pag. 357

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

411. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 53 del 26 gennaio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Esenzione per esproprio – Amministrazione non statale – Inapplicabilità.
La regola di cui all'art. 57 d.P.R. n. 131/1986, secondo la quale l'imposta di registro non è dovuta allorquando il soggetto espropriante sia lo Stato, non ricorrendone la medesima ratio (id est evitare che l'imposta stessa sia pagata dal medesimo soggetto cui il pagamento è destinato), non può essere estesa ad altri enti ovvero altre amministrazioni espropriantì (fattispecie relativa a società facente capo alla Holding "Ferrovie dello Stato italiane S.p.A."). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 57

412. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 180 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

Compravendita immobile – Avviso di liquidazione – Giudicato riduttivo – Effetto sul condebitore – Sussiste.
L'acquirente di un immobile, al quale sia stato notificato avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale può, impugnando il suddetto avviso di liquidazione, opporre all'Erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore (coobbligato in solido con l'acquirente), anche se non aveva impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed ancorché egli abbia pagato la pretesa imposta, non per spontanea adesione alla stessa. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1306 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 3105/2019; Cass. n. 2231/2018

413. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 180 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

Compravendita immobile – Avviso di liquidazione – Valore dichiarato inferiore – impugnazione e pagamento – Sentenza favorevole – Condebitore solidale – Diritto al rimborso.
In fattispecie di notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto di compravendita fosse inferiore a quello reale, la contemporanea impugnazione della cartella ed il pagamento dell'importo, effettuato al solo fine di evitare sanzioni o atti esecutivi, consentono anche al condebitore solidale non impugnante di beneficiare dell'eventuale accoglimento dell'impugnazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1306 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 3105/2019; Cass. n. 2231/2018

414. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 44 del 4 marzo 2021. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

Piani urbanistici particolareggiati – Agevolazioni fiscali – Completamento intervento – Necessità.
Le agevolazioni fiscali previste per i trasferimenti di immobili dall'art. 33, comma 3, della l. 388/2000 si applicano a condizione che l'acquirente beneficiario realizzi integralmente, secondo le previsioni dello strumento urbanistico, le potenzialità edificatorie dell'area. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 388/2000, art. 33, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 4890 del 27 febbraio 2013

415. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 21 del 5 gennaio 2021. Presidente: Calia, Estensore: Calia**

Trascrizione accettazione tacita eredità – Applicazione imposta ipotecaria solo in misura fissa – Sussiste.

La trascrizione di accettazione tacita di eredità è soggetta – ai sensi dell'art. 10, comma 3, d.lgs. n. 23/2011 – unicamente al pagamento dell'imposta ipotecaria nella misura fissa, con esenzione da imposta di bollo e da tassa ipotecaria. La trascrizione di accettazione tacita di eredità (art. 2648 c.c.), non deve essere confusa con l'accettazione tacita di eredità (art. 476 c.c.). La trascrizione è una "formalità direttamente conseguente" all'atto traslativo che ha comportato accettazione tacita, posta in essere ″per effettuare gli adempimenti presso i registri immobiliari'. L'art. 2648, comma 3, c.c. stabilisce, infatti, che la trascrizione è richiesta ″sulla base″ dell'atto traslativo, che ne costituisce ″titolo″. La diretta consequenzialità, se non cronologica, è dunque giuridica, logica e funzionale e la trascrizione dell'accettazione tacita è essenziale per assicurare la continuità delle trascrizioni. (C.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 10, comma 3; art. 2648 c.c.; art. 2648, comma 3, c.c.

416. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 57 dell'8 gennaio 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Arcieri**

Accertamento di maggior valore – Prova – Mero riferimento al valore OMI – Insufficienza.

In tema di accertamento del maggior valore di un immobile, la reintroduzione della presunzione semplice, ai sensi dell'art. 24, co. 5, I. n. 88/2009 (legge comunitaria 2008), che ha modificato l'art. 39 d.P.R. n. 600/1973 e l'art. 54 d.P.R. n. 633/1972, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del corrispettivo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dall'art. 35 del d.I. n. 223 del 2006, convertito in I. n. 248 del 2006, non impedisce al giudice di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purché dotato dei requisiti di precisione e gravità, tuttavia non riconoscibili nel solo valore OMI, che va pertanto combinato con ulteriori indizi. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 52

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 12269 del 18 maggio 2018

417. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 143 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Accettazione di eredità – Trascrizione di atto di accettazione tacita – Imposizione in misura fissa.

La trascrizione dell'accettazione tacita di eredità deve ritenersi conseguente all'atto traslativo e, a mente dell'art. 10, comma 3, d.lgs. 23/11, va esente dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, mentre sconta le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Il presupposto di imposta non è dato dalla accettazione dell'eredità, che in sé è antecedente rispetto all'atto di disposizione del diritto ereditato, quanto dalla trascrizione di questa, che è possibile in ragione di quanto dichiarato dall'erede nell'atto traslativo del diritto reale. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 3

418. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1268 del 30 marzo 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarzella**

Accertamento del valore – Ipoteca giudiziale – Non incide.
Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non è rilevante, ai fini della esatta individuazione del valore di mercato di un immobile, che lo stesso sia gravato da ipoteca giudiziale visto che tale aspetto non rileva, per la legge, ai fini della determinazione del relativo valore; l'ipoteca, a differenza degli oneri reali inscindibilmente legati all'immobile, non viene ad incidere sul valore intrinseco di mercato del bene, implicando soltanto una riduzione del patrimonio del titolare del diritto di proprietà, in relazione alla possibilità del creditore di aggredire il bene oggetto della garanzia reale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 52

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione I, sentenza n. 2046 del 1984

419. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1349 del 6 aprile 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Targetti**

Trasferimenti immobiliari – Rinuncia pura e semplice – È tale.
Col termine "trasferimento'' il legislatore all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 131/1986 ha inteso indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto all'altro della proprietà di beni immobili, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte prima, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI, ordinanza n. 28922 del 17 dicembre 2020

ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO

420. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 2 del 4 gennaio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Decreto ingiuntivo – Ricognizione debito per prestazioni soggette a Iva – Inapplicabilità.
In presenza di decreto ingiuntivo, l'imposta di registro va calcolata nella misura proporzionale dell'1 per cento sull'enunciazione del riconoscimento di debito a base dell'ingiunzione, senza tenere conto che le somme ingiunte costituiscono il corrispettivo di prestazioni assoggettate a Iva. Per effetto del principio dell'autonomia dei singoli negozi, la ricognizione di debito risulta autonoma e indipendente rispetto al pregresso rapporto obbligatorio. Pertanto, avuto riguardo all'autonomia delle fattispecie, non può trovare applicazione il principio di alternatività Iva/registro, sussistendo al contrario i presupposti per la sottoposizione della ricognizione di debito a imposta di registro con aliquota proporzionale, nonostante abbia a oggetto somme già assoggettate a Iva. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

421. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 13 del 19 gennaio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Lodo arbitrale – Contratto d'appalto – Ambito di applicazione Iva – Imposta di registro in misura fissa.
In virtù dell'applicazione della regola che impone l'alternatività tra Iva e imposta di registro, il lodo arbitrale che accerti l'ammontare dell'obbligazione pecuniaria inadempiuta e derivante da un contratto d'appalto soggetto all'imposta sul valore aggiunto deve scontare l'imposta di registro in misura fissa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 4802 del 28 febbraio 2011

422. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 16 del 19 gennaio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

Decreto ingiuntivo – Recupero credito ceduto afferente operazione Iva – Inapplicabilità.
In caso di decreto ingiuntivo emesso per il recupero di un credito afferente un'operazione soggetta ad Iva non sempre può essere invocata la regola dell'alternatività Iva/registro. Nel caso specifico, l'obbligazione nascente dal decreto ingiuntivo non attiene al credito originario sussistente tra cedente e ceduto e sottoposto a Iva, ma all'autonomo rapporto sorto tra il debitore ceduto e la società cessionaria del credito, dovendo pertanto essere sottoposto a imposta proporzionale di registro. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 4802 del 28 febbraio 2011

423. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 25 del 22 gennaio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

Alternatività Iva/Registro – Decreto ingiuntivo – Recupero credito afferente a operazioni di finanziamento.
In materia di operazioni di finanziamento bancario trova applicazione il principio di alternatività Iva e registro, ricollegandosi la sua operatività, non tanto alla natura del soggetto ingiunto, bensì a quella del provvedimento da registrare (e, dunque, alla natura del prestatore). Per l'effetto, il decreto ingiuntivo anche se emesso nei riguardi di un contribuente non soggetto ad Iva, ma attinente a un negozio creditizio assoggettabile a detta forma di tassazione, sconta l'imposta di registro in misura fissa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 601/73, artt. 15 e 16; d.P.R. 131/86, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 4802 del 28 febbraio 2011

424. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 30 del 22 gennaio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

Decreto ingiuntivo – Recupero credito ceduto soggetto ad Iva da parte della società cessionaria – Tassabilità a fini del registro.
In caso di decreto ingiuntivo emesso per il recupero di un credito afferente un'operazione soggetta ad Iva non sempre può essere invocata la regola dell'alternatività Iva/registro. In fattispecie, infatti, l'obbligazione nascente dal decreto ingiuntivo non attiene al credito originario tra cedente e ceduto (che rimane sottoposto a Iva), ma all'autonomo rapporto tra il debitore ceduto e la società cessionaria del credito, dovendo pertanto essere sottoposto a imposta proporzionale di registro. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 4802 del 28 febbraio 2011

425. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 168 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Cessione del credito – Principio di alternatività Iva/registro – Limiti soggettivi – Applicabilità al solo creditore originario.
La cessione di un credito determina, sotto un profilo civilistico, una successione nel lato soggettivo del contratto; il profilo fiscale che contraddistingue l'originario contratto di finanziamento non si replica in capo al cessionario, poiché la legge non parifica il cessionario all'originario erogatore del finanziamento. Ne discende che solo al creditore originario si può applicare il principio dell'alternatività tra l'imposta di registro e l'Iva (con applicazione

dell'imposta di registro in misura fissa), perché è solo il contraente originario del finanziamento (e non il suo successore acquirente del credito verso il debitore inadempiente) che può qualificarsi titolare di "corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del Testo Unico". (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 3 e 10; d.P.R. 131/1986, art. 37 e 40

426. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 168 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Cessione del credito – Principio di alternatività Iva/registro – Limiti soggettivi – Applicabilità al solo creditore originario.

Il cessionario di un credito che non ha posto in essere alcuna operazione finanziaria esente Iva per legge non può invocare l'imposizione di registro in misura fissa; la sostituzione soggettiva attiene infatti al solo potere di riscossione (il cessionario subentra nella titolarità della riscossione), ma non estende al cessionario la qualifica di erogatore del finanziamento; ancorché quindi il cessionario faccia valere una pretesa civilisticamente sovrapponibile a quella dell'originario contraente il finanziamento, ciò che viene tassato in capo al cessionario è la richiesta monitoria di un credito insoluto oggetto di una compravendita e non una somma oggetto di finanziamento (che, sola, può godere del principio dell' alternatività Iva/registro). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 3 e 10; d.P.R. 131/1986, art. 37 e 40

427. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 217 del 26 marzo 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

Principio di alternatività Iva/registro – Presupposti.

L'alternatività Iva/registro, prevista dall'art. 40 del TUR, opera per tutti gli atti soggetti ad Iva, senza che sia rilevante il materiale assoggettamento al tributo, bastando invece che l'atto stesso rientri nell'ambito applicativo Iva, anche in assenza di concreta ed effettiva applicazione dell'imposta, la quale, come previsto dal d.P.R. 633/72, si applica al più tardi all'atto del pagamento del servizio, con obbligo di emissione della fattura. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972; d.P.R. 131/1986, art. 40

428. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 300 del 12 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Avviso di liquidazione imposta di registro – Decreto ingiuntivo – Registrazione – Principio di alternatività Iva/registro – Imposta fissa di registro.

In applicazione del principio di alternatività tra imposta di registro e Iva, secondo cui quanto sottoposto ad Iva non può essere oggetto dell'imposta di registro proporzionale, il corrispettivo sotteso ad atti transattivi e/o a decreti ingiuntivi, se relativo ad importi già assoggettati ad Iva – come nel caso di fatture per canoni d'affitto d'azienda – dovrà essere sottoposto solo a imposta fissa di registro, mentre eventuali ulteriori somme enunciate dovranno essere sottoposte ad imposta proporzionale di registro. (L.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

429. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 131 del 1° giugno 2021. Presidente: Spera, Estensore: Spera**

Restituzione di somme indebitamente percepite – Alternatività Iva/Registro – Non applicabilità.

In relazione alla condanna alla restituzione di somme indebitamente percepite non è applicabile il principio di alternatività Iva/Registro di cui all'art. 8 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del

1986, trattandosi di somme che non hanno rilevanza ai fini dell'Iva, non potendo essere considerate né come cessioni di beni, né come prestazioni di servizi. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986

430. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 53 del 10 marzo 2021. Presidente: Catalano, Estensore: Catalano**

Riconoscimento di debito – Mancanza di autonomo contenuto patrimoniale – Applicazione dell'imposta in misura fissa.

L'art. 40, comma 1, TUR non fa dipendere l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa dagli effetti giuridici prodotti dall'atto, ma dalla circostanza che l'atto riguardi beni e prestazioni di servizio soggetti ad Iva. Nel caso specifico, l'atto di riconoscimento di debito non viene ritenuto atto giuridico autonomo, poiché ha la finalità di consentire l'estinzione dell'obbligazione dell'acquirente di pagare il prezzo della compravendita immobiliare mediante compensazione con il credito di cui al riconoscimento di debito di controparte. L'applicazione dell'art. 40, comma 1, TUR dispensa dal verificare la natura giuridica del riconoscimento del debito. In ogni caso, anche qualora si ritenesse di non dover applicare il principio generale di cui all'art. 40, comma 1, TUR, il riconoscimento di debito (avente natura dichiarativa e non già negoziale) è sottoposto all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, in applicazione dell'art. 11 parte prima della Tariffa allegata al TUR ovvero dell'art. 4 parte seconda di detta Tariffa, trattandosi di atto non avente "per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale". (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40, co. 1

431. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1087 dell'8 marzo 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi**

Alternatività Iva/registro – Cessione di crediti – Inapplicabilità.

Nel caso di cessione di un credito scaturito da un rapporto soggetto ad Iva, la sentenza di condanna all'adempimento pronunciata nei confronti del debitore ceduto a favore dell'erede cessionario è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale, in quanto, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, non si applica il principio di alternatività, poiché l'obbligo azionato con tale pretesa, da un lato, deriva da un rapporto (quello tra cessionario e ceduto) distinto ed autonomo da quello principale (tra cedente e ceduto) e, dall'altro, non si risolve in un corrispettivo o in una prestazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto. (F.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 8, comma 1, lett. b) Tariffa Parte I allegata

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 28 febbraio 2011, n. 4802; Cass., 9 ottobre 2015, n. 20262; Cass., 2 febbraio 2018, n. 2551

432. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2815 del 23 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Cessione di credito soggetto ad Iva – Condanna del debitore ceduto in favore del cessionario – Applicazione di imposta di registro – Sussiste.

Nel caso di cessione di un credito scaturito da un rapporto soggetto ad Iva, la sentenza di condanna all'adempimento pronunciata nei confronti del debitore ceduto ed a favore del creditore cessionario è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale. Ciò in ragione del fatto che l'obbligazione nascente dalla sentenza di condanna non attiene al credito tra il cedente ed il debitore ceduto, sottoposto ad Iva, ma è relativa al diverso ed autonomo rapporto tra debitore ceduto e cessionario del credito. Tale ultimo rapporto non è soggetto, neppure

teoricamente (perché di fatto esentato) all'Iva e va dunque sottoposto ad imposta di registro, con aliquota proporzionale. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11312 del 2000; Cassazione, sentenza n. 4802 del 2011

433. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 40 del 1° aprile 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**

Avviso di liquidazione – Decreto ingiuntivo – Imposta in misura fissa – Interessi e rivalutazione – Tassazione separata – Esclusione.
Il titolo che un istituto di credito ottenga per il conseguimento della controprestazione ad esso dovuta assume la consistenza di condanna ad un pagamento sottoposto all'imposta sul valore aggiunto; in forza del canone della prevalenza di detta imposta su quella proporzionale di registro, l'atto, a norma e per gli effetti del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40, va registrato a tassa fissa. Gli interessi e la rivalutazione monetaria fanno parte del credito in quanto meri accessori dell'obbligazione per il capitale, e non possono essere assoggettati ad una tassazione separata. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

BENEFICI PRIMA CASA

434. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 99 del 10 giugno 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Agevolazioni prima casa – Terreni agricoli pertinenziali – Estensione del beneficio – Iscrizione al catasto urbano – Requisito necessario.
Le agevolazioni fiscali prima casa spettano alle pertinenze classificate nelle categorie C/2, C/6 e C/7 ed alle altre aree scoperte purché le stesse siano iscritte al catasto urbano. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 1, comma 3, Nota II bis, Parte prima della tariffa

435. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 544 del 9 febbraio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Nicolardi**

Benefici prima casa – Caratteristiche per fruire dell'agevolazione.
In materia di agevolazioni per l'acquisto della prima casa, la disciplina prevista dall'art. 1 del d.l. n. 16 del 1993 si applica quando l'acquirente possieda anche un altro alloggio solo se non sia per dimensioni e caratteristiche complessive concretamente idoneo a sopperire ai bisogni abitativi suoi e della propria famiglia. La valutazione deve essere effettuata caso per caso, apprezzando le concrete esigenze personali, rispetto alle quali assume rilievo anche l'ubicazione dell'immobile posseduto. (S.Be.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16 del 1993, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 7016/2003

436. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1401 del 29 marzo 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Fagnoni**

Agevolazioni prima casa – Mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi – Decadenza – Non sussiste se dovuta a situazione di forza maggiore.
In tema di imposta di registro, la fruizione delle agevolazioni cosiddette "prima casa" postula, nel caso di acquisto di immobile ubicato in un comune diverso da quello di residenza dell'acquirente, che quest'ultimo trasferisca ivi la propria residenza entro il termine di diciotto

mesi dall'atto, verificandosi, in caso contrario, l'inadempimento di un vero e proprio obbligo del contribuente verso il Fisco, con conseguente decadenza dal beneficio; resta salva la ricorrenza di una situazione di forza maggiore, caratterizzata dalla non imputabilità al contribuente e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento, tra cui si annovera anche una difficoltà di tipo burocratico. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 13104 del 30 giugno 2020

437. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2924 del 30 giugno 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Giuffrè**

Benefici "prima casa" – Integrazione del rogito con le dichiarazioni prescritte dalla legge ed omesse nell'atto originario – Possibilità – Sussiste.

Con le circolari n. 38 del 2005 e n. 18 del 2013 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di integrare le dichiarazioni prescritte dalla legge per avvalersi dell'agevolazione "prima casa" anche successivamente l'atto di compravendita, qualora nello stesso non siano state rese. Il contribuente può rimediare alla sua dimenticanza con atto successivo al rogito di acquisto nel quale può rilasciare le dichiarazioni previste dalla legge e godere del beneficio in oggetto. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano n. 5170 del 2 dicembre 2019

438. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 958 del 9 marzo 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Aondio**

Svolgimento di attività professionale nel Comune – Assenza della relativa dichiarazione prima del disconoscimento dell'agevolazione – Agevolazione prima casa – Non spetta.

In caso di mancato adempimento all'impegno di trasferire la residenza nel Comune dove l'immobile è ubicato entro 18 mesi dall'acquisto, la circostanza che il contribuente svolga attività professionale in tale Comune è idonea a fondare il diritto a fruire dell'agevolazione prima casa solo a condizione che tale circostanza sia dichiarata prima del disconoscimento dell'agevolazione da parte dell'Ufficio. In mancanza, tale dichiarazione non può essere surrogata a posteriori. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa, parte prima, art. 1, nota II bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza 2777/2016

439. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2040 del 4 giugno 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna**

Proprietà di altro immobile agevolato nel medesimo comune – Spettanza dell'agevolazione con alienazione entro un anno del precedente immobile acquistato con i benefici prima casa – Fattispecie precedenti – Sanzioni – Rilevanza dello ius superveniens – Sussiste – Disapplicazione delle sanzioni – Possibilità.

L'esistenza di un immobile precedentemente acquistato usufruendo dei c.d. "benefici prima casa" nel medesimo comune era impeditiva di una nuova agevolazione in tal senso, sì che del beneficio prima casa si poteva fruire solo se il primo risultasse non più idoneo alle esigenze abitative del proprietario. La legge di stabilità del 2016 (l. 208/2015) ha introdotto all'art. 1 della Tariffa Parte prima allegata al d.P.R. 131/86 il nuovo comma 4-bis, che consente l'applicazione dell'agevolazione a favore anche dei contribuenti che già possiedono un immobile acquisito con i benefici "prima casa", a condizione che entro un anno dalla data del nuovo acquisto l'immobile precedentemente acquistato sia alienato. A fini sanzionatori, va comunque applicato l'art. 3 del

d.lgs. n. 472/1997, secondo cui, in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, "nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile"; pertanto, nel caso in cui la contribuente abbia comunque venduto il primo immobile entro l'anno anche per fattispecie regolate dalla vecchia disciplina non troveranno applicazione le sanzioni. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 1, nota II- bis della tariffa, parte prima, allegata; d.lgs. n. 472/1997, art. 3

TRASFERIMENTI D'AZIENDA

440. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1012 dell'8 marzo 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

Confusione – Estinzione dell'obbligazione – Cessione ramo d'azienda.
"La confusione costituisce un mezzo di estinzione dell'obbligazione di carattere satisfattivo del tutto assimilabile al pagamento. Pertanto, l'estinzione del debito per confusione, realizzatasi a seguito della stipula di un contratto di cessione del ramo d'azienda, non esclude che di tale debito si debba tener conto ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro." (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, quarto comma

441. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1018 del 12 marzo 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Avviamento – Accertamento del valore – Criterio.
Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro la corretta valutazione dell'avviamento deve necessariamente essere effettuata tenendo conto dei dati economici, patrimoniali e gestionali dell'azienda, esistenti al momento della cessione e non sulla base di un giudizio postumo, non previsto dalla legge. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51, comma 4; l. 469/1996, art. 2, comma 4

LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI

442. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 58 del 28 gennaio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonoma rilevanza causale – Non sussiste.
La clausola penale apposta ad un contratto di locazione – limitandosi a quantificare forfettariamente il danno per il caso di inadempimento del conduttore – rafforza le obbligazioni contrattuali e non rappresenta, dunque, una pattuizione avente automa rilevanza causale. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 1

443. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 82 del 9 febbraio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Sussiste.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione assume natura autonoma rispetto al contenuto ed alla causa del contratto principale. Pertanto, trova applicazione l'art. 21 del d.P.R. 131/2986, con conseguente tassazione autonoma della diversa disposizione assimilabile a negozio soggetto a condizione sospensiva. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

444. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 86 del 10 febbraio 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Andreozzi**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Sussiste.
Alla clausola penale inserita nel contratto di locazione deve essere riconosciuta una causa autonoma, distinta da quella del contratto cui afferisce. Di conseguenza, essa, non potendo essere equiparata a qualsiasi altra clausola del contratto principale ed assumendo una sua rilevanza contrattuale autonoma, deve essere assoggettata ad autonoma tassazione ai fini del registro. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

445. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 125 del 19 febbraio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Contratto di locazione – Clausola penale – Autonoma tassabilità – Non sussiste.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione integra, per sua natura, una disposizione strettamente vincolata e dipendente dall'obbligazione principale, in relazione alla quale assume carattere non autonomo e del tutto accessorio, con la mera funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria. Di conseguenza, essa non è assoggettabile ad autonoma imposta di registro. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

446. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 126 del 19 febbraio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.
La clausola penale inserita nel contratto di locazione non riveste natura autonoma rispetto al contratto principale, limitandosi ad introdurre ulteriori oneri per il conduttore inadempiente. Di conseguenza essa non sconta una autonoma imposta di registro. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

447. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 131 del 24 febbraio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Clausola penale – Tassazione autonoma – Sussiste.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione ha una causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume una rilevanza contrattuale autonoma, anche se collegata e complementare. Stante la natura autonoma della clausola e l'assenza di necessaria derivazione dalla natura del contratto, deve trovare applicazione l'art. 21, comma 1, del TUR, con autonoma tassazione ai fini del registro. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

448. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 201 del 25 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Clausola penale – Autonomia impositiva – Sussiste.
La pattuizione con la quale le parti di un contratto di locazione stabiliscono che "In caso di mancata riconsegna dell'immobile locato libero da cose o persone alla scadenza stabilita, il conduttore si impegna a versare, a titolo di penale, la somma di € 100,00 giornalieri, oltre il canone di locazione" integra una clausola penale che non deriva necessariamente, per sua intrinseca natura, dalla locazione, ma è meramente eventuale, trovando il proprio fondamento soltanto nella volontà espressa delle parti. Ne discende che la clausola penale ha una propria autonomia impositiva e soggiace, indipendentemente dal contratto cui accede, all'imposta di registro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 21

449. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 201 del 25 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Clausola penale – Autonomia – Imposta di registro – Applicabilità.
La clausola penale, non costituendo una derivazione necessaria del contratto di locazione, bensì un elemento accidentale di questo, non rientra nella disciplina di cui all'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/86. Trattasi, infatti, di una disposizione volontaria, avente una funzione rafforzativa del vincolo contrattuale e di garanzia dell'esatto adempimento dell'obbligazione, distinta dalle obbligazioni principali nascenti dal negozio di locazione e perciò soggetta a distinta tassazione ai fini del registro (imposta fissa). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 21

450. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 216 del 26 marzo 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Contratto locazione ad uso non abitativo – Clausola penale – Carattere accessorio – Imposta di registro – Non applicabilità.
I) La clausola penale (art. 1382 c.c.) con cui le parti di un contratto di locazione convengono che, in caso di inadempimento o di ritardo nell'adempimento di un'obbligazione, il debitore effettui un'altra determinata prestazione, costituisce una pattuizione per rafforzare l'obbligazione di adempimento, sanzionare il debitore inadempiente e risarcire il danno al creditore. Essa assume, dunque, carattere non autonomo, bensì accessorio al negozio stesso, con conseguente applicazione dell'art. 21 d.P.R. n. 131/1986. (S.Ma.)

II) La pattuizione con la quale le parti di un contratto di locazione ad uso non abitativo stabiliscono che il conduttore, senza necessità di costituzione in mora, sia tenuto a corrispondere alle locatrici, interessi moratori in caso di ritardato pagamento del canone, integra una clausola penale avente carattere non autonomo e del tutto accessorio. L'invalidità dell'obbligazione principale, infatti, travolgerebbe anche la clausola penale e se il debitore fosse liberato dall'obbligo di adempimento della prestazione per prescrizione del diritto del creditore, quest'ultimo non potrebbe conservare neppure il diritto di pretendere la prestazione risarcitoria prevista dalla clausola penale, la quale viene meno insieme all'obbligazione principale. (S.Ma.)

III) Non potendosi riconoscere alla clausola penale accessoria ad un contratto di locazione ad uso non abitativo una natura autonoma rispetto al contenuto ed alla causa del contratto principale, deve ritenersi applicabile il secondo comma dell'articolo 21 d.P.R. n. 131/1986, per il quale "Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca

natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa". (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 21

451. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 235 del 9 aprile 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Clausola penale – Carattere accessorio – Tassabilità ai fini del registro – Esclusione.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione non può rivestire pattuizione a contenuto patrimoniale autonoma rispetto alla previsione di legge delle conseguenze in caso di inadempimento del conduttore, poiché si limita a introdurre oneri ulteriori per l'inadempiente. Detta clausola, ove autonomamente considerata, sarebbe priva di ogni autonomia concettuale prima ancora che giuridica. Sicché, deve trovare applicazione l'art. 21, comma secondo, del d.P.R. n. 131 del 1986 con esclusione di una autonoma tassabilità ai fini del registro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, co. 2

452. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 338 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Contratto di locazione ad uso abitativo – Clausola penale – Autonoma tassazione – Non sussiste.
Ai fini dell'imposta di registro, la clausola penale contenuta in un contratto di locazione ad uso abitativo trova la sua ragion d'essere nel vincolo contrattuale per rafforzarlo e determinare in via preventiva il danno che possa eventualmente derivare dal suo inadempimento, e, pertanto, non è tassabile autonomamente. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

453. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 14 del 15 gennaio 2021. Presidente: Massa, Estensore: Massa**

Locazioni immobili ad uso abitativo – Cedolare secca – Requisiti soggettivi.
È illegittima la liquidazione dell'imposta di registro in relazione ad un contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, di cui all'art. 3 del d.lgs. 23/2011. Per fruire legittimamente di questo regime occorrono due soli requisiti: uno oggettivo, individuato nell'esclusivo uso abitativo dell'immobile, e uno soggettivo, in forza del quale il locatore non deve agire nell'esercizio di un'attività di impresa o professionale. Nulla viene disposto dalla normativa in ordine alla figura del conduttore che, pertanto, può anche esercitare un'attività di impresa o professionale (nel caso di specie il locatore era una persona fisica, il conduttore era una banca e gli immobili locati ad uso abitativo erano destinati ai suoi dipendenti). (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali. conf. Ctp di Cremona, sez. 2, sentenza n. 36 del 4 marzo 2021

454. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 46 del 25 marzo 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni**

Locazioni immobili abitativi – Clausola penale – Caratteristiche.
Non integra la clausola penale di cui all'art. 1382 c.c., autonomamente tassabile rispetto al contratto di locazione, la clausola in cui si prevede in capo al conduttore inadempiente alla riconsegna, oltre all'obbligo del rilascio dell'immobile, anche l'ovvia ed accessoria obbligazione di corrispondere il canone per il periodo di occupazione, maggiorato degli interessi legali. Tanto più se detta clausola fa salva "qualsiasi richiesta di maggior danno", posto che con la clausola

penale, al contrario, le parti determinano preventivamente la quantificazione del danno in caso di inadempimento del debitore. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86; art. 1382 c.c.

455. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1 del 4 gennaio 2021. Presidente: Raimondi, Estensore: Curami**

Contratto di Locazione – Clausole penali – Separata imposizione ai fini del registro – Sussiste. Le clausole penali, previste nei contratti di locazione, discendono esclusivamente dalla volontà contrattale delle parti e non possono ritenersi pattuizioni derivanti necessariamente dal contratto di locazione. La clausola in discussione, essendo frutto di una ulteriore volontà pattizia, non può dirsi rispondente al criterio che informa il regime della tassazione unica ex art. 21, co. 2, d.P.R. 131/86. Stante l'autonomia della clausola penale, essa deve essere assoggettata ad autonoma imposizione ex artt. 21 e 27 d.P.R. 131/86. (M.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 21 e 27

456. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 54 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Zamagni, Estensore: D'Arcangelo**

Clausola penale – Autonomia causale – Tassazione – Sussiste.
La clausola penale aggiunta dalle parti ad un contratto che non riproduca il contenuto di una previsione di legge deve essere sottoposta ad imposta di registro, quale autonoma disposizione ai sensi del primo comma dell'art. 21 d.P.R. 131 del 1986. La clausola penale è un patto accessorio del contratto, con funzione sia di coercizione all'adempimento che di predeterminazione della misura del risarcimento per inadempimento, ma dotata di propria causa e come tale può essere assoggettata ad imposta di registro quale autonoma disposizione. (V.D.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, primo comma

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2036 del 1960; Cass., sentenza n.486 del 1964; conf. Ctp Milano, sez. 14, sentenza n. 117 del 14 gennaio 2021

457. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 277 del 21 gennaio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Contratto di locazione – Clausola penale – Autonoma tassazione ai fini del registro – Sussiste. La clausola penale non è connaturata al contratto di locazione, ma costituisce un accordo rimesso alla volontà delle parti. Detta clausola ha causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume dunque una sua rilevanza autonoma, anche se collegata e complementare; per l'effetto essa è assoggettata ad autonoma imposta di registro. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

458. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 285 del 20 gennaio 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Miceli**

Locazione – Clausola penale – Autonomia causale – Non sussiste – Liquidazione imposta di registro in unica soluzione.
Nel caso in cui le clausole penali inserite in un contratto di locazione, pur presentando una qualche autonomia da quella del contratto, siano comunque collegate e complementari ad essa e rappresentino una sorta di conseguenza fisiologica rafforzativa degli obblighi contrattuali, l'atto sottoposto a registrazione sconta l'imposta di registro su di un'unica disposizione, quella più onerosa, e non anche sulla clausola penale. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21

459. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 462 del 28 gennaio 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella**

Locazioni immobiliari – Clausola penale – Contenuto patrimoniale – Natura autonoma – Tassabilità – Sussiste.
In materia di imposta di registro, la tassazione di una clausola penale, ove non specificatamente prevista nel Testo Unico (nel caso di specie si trattava di apposizione di interessi moratori maggiorati in caso di ritardo nei pagamenti di canoni di locazione), dipende esclusivamente dalla sussistenza del contenuto patrimoniale della stessa e dalla natura autonoma, in coerenza con la ratio dell'imposta di registro, volta, come noto, a colpire tutte le espressioni di capacità contributiva degli atti portati a registrazione. (S.Be.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21-22

460. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 768 del 22 febbraio 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella**

Contratto di locazione immobiliare – Inadempimento o tardivo adempimento – Clausole penali – Disposizioni autonome – Tassabilità autonoma – Sussiste.
Sono assoggettate ad autonoma tassazione ai fini dell'imposta di registro le clausole previste dalle parti in un contratto di locazione immobiliare relative al recesso, alla facoltà di pagare con acconti mensili, all'obbligo di riconsegna della stanza in perfetto ordine e al divieto di manifestare le proprie contestazioni nei confronti della locatrice attraverso mezzi comunicazione di massa, in quanto rappresentano clausole aventi natura patrimoniale accessoria, ossia che non si riferiscono alle prestazioni tipiche di un contratto di locazione. Gli effetti di dette clausole, infatti, discendono da un evento esterno allo stesso contratto, ovvero l'inadempimento o il tardivo adempimento di determinate prestazioni. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21 e 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11.100-16 del 24 aprile 2018; Ctr Lombardia, sentenza n. 3237/15/2017; Ctp Milano, sentenza n. 1208/3/2019; conf. anche Ctp Milano, sentenza n. 781/16/2021; Ctp Milano, sentenza n. 810/8/2021; contra Ctp Milano, sentenza n. 770/19/2021; sentenza n. 781/16/2021; sentenza n. 797/15/2021; sentenza n. 799/15/2021; sentenza n. 833/14/2021; sentenza n. 836/6/2021

461. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 770 del 19 febbraio 2021. Presidente: Celletti, Estensore: Botteri**

Contratto di locazione immobiliare – Recesso – Interessi di mora – Effetti giuridici ex lege – Assenza di natura autonoma – Tassazione separata ai fini del registro – Non sussiste.
Non sono assoggettate ad autonoma tassazione ai fini dell'imposta di registro le clausole previste in un contratto di locazione immobiliare relative al riconoscimento di un interesse di mora per il locatore, ovvero di una prescrizione minima di durata del contratto con possibilità di rilascio anticipato dietro compenso. Dette clausole non rappresentano, infatti, clausole penali, in quanto non sono frutto di autonoma e distinta volontà, bensì mera esplicazione di effetti giuridici legali del contratto (cfr. interessi di mora ex art. 1284 c.c.). (E.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21, 22 e 27; art. 1284 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 1498/1/2020; conf. anche Ctp Milano, sentenza n. 781/16/2021; sentenza n. 797/15/2021; sentenza n. 799/15/2021; sentenza n. 833/14/2021; sentenza n. 836/6/2021

462. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 833 del 24 febbraio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Siffredi**

Contratto di locazione immobiliare –– Clausola penale per mancato pagamento canoni – Assenza di natura autonoma – Tassazione separata – Non sussiste.
Non sussiste autonoma tassazione ai fini dell'imposta di registro della clausola penale, prevista in un contratto di locazione immobiliare, avente ad oggetto il risarcimento del danno da ritardato adempimento, in quanto detto danno, come quello da ritardata restituzione dell'immobile, è già considerato nell'ordinamento (cfr. art. 1218 c.c.) quale effetto connaturato all'inadempimento e alla colpa. La clausola penale non fa altro che quantificare, ovverosia rendere liquido, tale danno. D'altronde, nel caso di specie non si incorre in alcuna manifestazione di ricchezza che possa essere "colpita" dall'imposta di registro, posto che il danno sarebbe stato solo eventuale e, comunque, il relativo ristoro non rappresenta né creazione né trasferimento di ricchezza, bensì il controvalore dell'inadempimento dell'obbligazione originaria, già assoggettata al tributo. (E.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21, 22 e 27; art. 1218 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Varese, sentenza n. 48 del 17 gennaio 2019; conf. anche Ctp Milano, sentenza n. 770/19/2021; sentenza n. 781/16/2021; sentenza n. 797/15/2021; sentenza n. 799/15/2021; sentenza n. 836/6/2021; contra Ctp Milano, sentenza n. 768/7/2021; sentenza n. 810/8/2021

463. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1425 del 31 marzo 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Scarabelli**

Contratti di locazione – Riduzione del canone – Non sussiste obbligo di registrazione.
La modifica del canone di locazione non dà luogo ad un nuovo contratto perché non modifica l'oggetto della prestazione e, qualora questa modifica comporti una riduzione del canone stesso, non richiede una maggiore imposta di registro e, di conseguenza, non comporta registrazione. Gli accordi di riduzione del canone di locazione hanno efficacia ai fini fiscali anche se non portati a conoscenza dell'A.f. con la registrazione in quanto altri elementi di prova possono validamente fondare la resistenza alle pretese dell'Ufficio, non avendo la registrazione efficacia costitutiva della pattuizione delle parti. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22588 dell'11 dicembre 2012

464. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1518 del 12 aprile 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Assolvimento frazionato – Tardivo pagamento dell'imposta relativa alla prima annualità – Sanzione da calcolare sull'imposta relativa alla prima annualità.
In caso di assolvimento dell'imposta di registro in maniera frazionata in relazione a locazioni pluriennali, qualora venga pagata in ritardo l'imposta in merito alla prima annualità, la sanzione deve essere calcolata sulla prima annualità e non sull'importo dei canoni per l'intera durata pluriennale, né possono pretendersi sanzioni e interessi in relazione ad annualità per le quali la verifica della tempestività della registrazione non può essere affatto eseguita, essendo tali annualità ancora a scadere. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 69

465. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1567 del 13 aprile 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Moroni**

Contratto di locazione – Clausola di addebito al conduttore di una maggior somma a fronte del pagamento con acconti mensili del canone – Autonoma tassazione – Non Sussiste.
In tema di imposta di registro, la pattuizione di addebito al conduttore di una maggior somma a fronte del pagamento con acconti mensili del canone ha natura di mero accessorio ad un contratto di cui rafforza la causa, prevedendo il risarcimento del danno conseguente all'inadempimento dell'obbligo contrattuale di versare II canone della misura pattuita alla scadenza prevista, proprio della parte conduttrice. Deve dunque escludersi che la relativa convenzione, pur espressione della autonomia contrattuale delle parti, sia scindibile rispetto al contratto, in quanto dotata di propria causa e propri (autonomi) effetti, e che giustifichi l'applicazione del primo comma dell'art. 21 TUR, il quale stabilisce l'autonoma tassazione delle disposizioni dell'atto che non discendano necessariamente le une dalle altre. Ne consegue che difettano i presupposti per poter individuare nella clausola predetta una espressione di capacità contributiva, nel senso di cui all'art. 20 TUR, atta a giustificarne la tassazione in via autonoma (ed ulteriore) rispetto a quella già scontata dal contralto di locazione nel quale è contenuta. (G.P.)

Riferimenti normativi: artt. 20 e 21 TUR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 16561/17

466. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2667 del 15 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Martello**

Locazione – Clausola penale – Interessi moratori – Imposta di registro in misura fissa – Applicabilità.
È soggetta ad imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 27 del Testo Unico dell'Imposta di Registro la clausola penale contenuta in un contratto di locazione immobiliare che preveda la corresponsione da parte del conduttore di interessi moratori in misura superiore rispetto a quella legale, atteso che da tale pattuizione voluta dalle parti deriva una obbligazione nuova ed aggiuntiva rispetto al rapporto contrattuale locatizio tipico. (A.A.)

Riferimenti normativi: art. 27 TUR; art. 1382, ult. comma, c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 1208 del 25 novembre 2019

467. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2920 del 30 giugno 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca**

Locazione – Clausola penale – Separata imposizione in misura fissa – Sussiste.
Le clausole penali inserite nei contratti di locazione non derivando o dipendendo necessariamente dall'obbligazione principale, sono oggetto di separata imposizione in misura fissa ai fini del registro, posto che la produzione degli effetti patrimoniali si realizza in tal caso non al momento della stipula del contratto ma soltanto in caso di inadempimento degli obblighi. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 1 e 27

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, n. 4786/2019; n. 364/2020; n. 365/2020; 1118/2020

468. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 16 del 9 febbraio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Bussani**

Clausola penale – Valore accessorio al contratto di locazione – Sussiste – Efficacia giuridica autonoma – Non sussiste – Soggezione all'imposta di registro – Non rileva.

In materia di imposta di registro, la clausola penale inserita nell'ambito di un contratto di locazione immobiliare non ha efficacia giuridica autonoma rispetto al contesto del contratto nel quale è inserita. E infatti, se è vero che il contratto di locazione sussiste perfettamente anche in mancanza della clausola penale, non è però vero il contrario, nel senso che una clausola penale, anche stipulata in autonomia, non sussiste per mancanza di "causa", in assenza di un contratto cui riferirsi. Affinché trovi applicazione l'art. 21, c. 1, d.P.R. 131/1986 – il quale prevede la tassazione di ciascuna delle disposizioni che, pur contenute in un medesimo atto, "non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre" – la richiesta autonomia deve essere "biunivoca". Il che non avviene nel caso di specie, con conseguente applicazione dell'art. 21, c. 2, d.P.R. 131/1986. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, c. 2

469. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 16 del 13 gennaio 2021. Presidente: Fazio, Estensore: Boschetto**

Contratti di locazione – Previsione di interessi moratori – Clausola penale – Autonoma imposizione ai fini del registro – Non sussiste.

La clausola con cui le parti contraenti pattuiscono la previsione di interessi moratori sull'ammontare dei canoni di locazione dovuti, in caso di inadempimento del conduttore, non è disposizione assimilabile ad una clausola penale autonoma rispetto alle disposizioni presenti nel contratto e non deve essere pertanto assoggettata all'imposta di registro in misura fissa. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, co. 1 e art. 22

470. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 14 del 5 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonoma rilevanza causale – Non sussiste.

La clausola penale apposta ad un contratto di locazione è una pattuizione accessoria convenuta dalle parti per rafforzare, da un lato, il vincolo contrattuale e per stabilire, dall'altro, preventivamente, una determinata sanzione per il caso di inadempimento o di ritardo nell'adempimento, con l'effetto di limitare alla prestazione prevista il risarcimento del danno, indipendentemente dalla prova dell'effettivo pregiudizio economico verificatosi. Pertanto, la clausola integra la disciplina contrattuale e non rappresenta una pattuizione avente automa rilevanza causale, non potendo trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in virtù della quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 26, sentenza n. 16 del 5 gennaio 2021; Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 26, sentenza n. 24 del 5 gennaio 2021; Ctr Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, sez. 26, sentenza n. 289 del 18 gennaio 2021

471. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 536 del 12 febbraio 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Di Gioacchino**

Clausola penale – Autonomia rispetto al contratto principale – Non sussiste – Imposta di registro – Non si applica.
La clausola inserita dalle parti in un contratto di locazione, con la quale si prevede che, in caso di mancato o ritardato pagamento anche di un solo canone da parte del conduttore, quest'ultimo è tenuto a corrispondere un importo a titolo di interessi mora, pari al tasso di interesse legale maggiorato del 3% – ricondotta da una certa parte della giurisprudenza allo schema della "clausola penale" – non ha vita autonoma e non può considerarsi una disposizione distinta rispetto al contratto cui accede, non essendo frutto di una volontà negoziale ulteriore e autosufficiente rispetto a quella manifestata con la stipula del contratto principale. Ne consegue che, ai fini dell'imposta di registro, tale clausola non ricade nella previsione dell'art. 21, comma 1 del d.P.R. 131/1986 (autonomia e collegamento negoziale, con conseguente doppia tassazione), ma piuttosto in quella dell'art. 21, comma 2 del medesimo decreto (intrinseca naturale connessione, negozio complesso e conseguente tassazione unica). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21; art. 1382 c.c.

472. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 590 del 16 febbraio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Saccone**

Clausola penale – Causa propria – Non sussiste – Imposta di registro – Non si applica.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione è necessariamente connessa alla stipula della locazione, non può sussistere da sola, non avendo causa propria, ma si giustifica e dipende da un'esigenza di quel contratto. Di conseguenza, la tassazione ai fini dell'imposta di registro è unica, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del TUR. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

473. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 930 del 4 marzo 2021. Presidente: Currò, Estensore: Aquino**

Clausola penale – Imposta di registro – Autonoma applicabilità – Non sussiste.
La clausola penale integra, per sua natura, una disposizione strettamente vincolata e dipendente dall'obbligazione principale, in relazione alla quale assume carattere non autonomo e del tutto accessorio, con la mera funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente la pretesa risarcitoria. Ne consegue l'applicabilità dell'art. 21, comma 2, del TUR. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

474. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1226 del 26 marzo 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Contratti di locazione immobiliare – Clausola penale – È necessariamente connessa al contratto al quale accede – Imposizione unitaria – Sussiste.
Nell'ambito dell'imposizione di registro la tassazione deve essere unica allorché le disposizioni da registrare derivino "per loro natura" l'una dall'altra, come la clausola penale dal contratto di locazione; invero, la pattuizione della penale è per sua natura necessariamente connessa al contratto cui accede e non può sussistere da sola prescindendo da quel contratto, nel senso che non si può concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra, dato che la clausola penale ha lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni principali assunte con il contratto cui accede ed è correlata al suo contenuto e alla sua causa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. trib., sentenza n. 10180 del 4 maggio 2009

475. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1266 del 30 marzo 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarzella**

Contratti di locazione immobiliari pluriennali – Registrazione – Imposta dovuta – È commisurata alla frazione annuale dell'ammontare dei canoni pattuiti – Sanzioni per omessa o ritardata registrazione – Commisurazione a tale frazione annuale.

L'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione pluriennali al momento della registrazione va determinata sulla base della frazione annuale dell'ammontare complessivo dei canoni pattuiti, poiché non si tratta di una mera rateizzazione di un importo comunque e in ogni caso dovuto, ma di un corrispettivo contrattualmente previsto in importi e termini già distinti per anno; invero il tributo ha carattere annuale, tant'è che in caso di successiva risoluzione del contratto di locazione esso non è più dovuto; ne deriva che le sanzioni per omessa o ritardata registrazione sono commisurate a tale frazione annuale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 17, comma 3, art. 69

Riferimenti giurisprudenziali: Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sezione 21, sentenza n. 1457/2018 e Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sezione 16, sentenza n. 5048/2018

476. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1508 del 13 aprile 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Contratto di locazione – Clausola penale – Imposta di registro – Autonoma tassabilità – Non sussiste.

Ai fini della determinazione e liquidazione dell'imposta di registro, la clausola penale contenuta in un contratto di locazione è una pattuizione convenuta dalle parti per rafforzare, da un lato, il vincolo contrattuale e, dall'altro, per stabilire preventivamente una determinata sanzione per il caso di inadempimento. La sua intima connessione con la causa negoziale ne esclude la autonoma tassabilità ai fini dell'imposta di registro. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

477. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1833 del 17 maggio 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna**

Registrazione tardiva – Sanzioni – Ravvedimento operoso – Ammontare.

L'imposta di registro nei contratti di locazione è dovuta sull'intero ammontare del canone, con facoltà di assolverla per intero o annualmente. Da un lato, dunque, la registrazione del contratto di locazione va fatta una sola volta, mentre, dall'altro, l'imposta complessivamente dovuta sarà determinata con riguardo all'intero ammontare del canone. Da ciò deriva la logica conseguenza che, trattandosi di adempimento unitario (la registrazione del contratto), la sanzione debba essere parametrata all'imposta dovuta che è quella parametrata sull'intero canone contrattuale, rispetto al quale vi era solo una facoltà di rateizzazione nel pagamento. È del resto evidente che la scelta del contribuente di versare l'imposta di registro in una unica soluzione o anno per anno non può influire in alcun modo sull'entità della sanzione dovuta per la registrazione tardiva. Anche in sede di ravvedimento operoso, dunque, il calcolo della sanzione, per quanto avvalendosi dello "sconto" a tal fine normativamente previsto, non può essere effettuato dalla contribuente prendendo a base di computo una sola annualità del canone. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 181/1986, artt. 43 e 69

478. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2021 del 4 giugno 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Gentili**

Clausola del contratto che prevede penale giornaliera per ogni giorno di ritardo nel rilascio – Negozio complesso – Tassazione separata della clausola – Fondatezza.
La clausola del contratto di locazione che prevede, in caso di ritardato rilascio dell'immobile da parte del conduttore, l'obbligo di versare un canone giornaliero, in quanto clausola penale, deve ritenersi assoggettata ad imposta fissa ex art. 21 c. 1 TU dell'Imposta di Registro. La Suprema Corte, con sentenza n. 10789/2004 (e, più di recente, con la sentenza 4 maggio 2009, n. 10180), ha precisato che " ...l'imposta di registro ... si commisura all'atto sottoposto a registrazione, e trova applicazione in occasione della stipula o della formazione di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva. Quando un documento contenga più "atti", ciascuno espressione di capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi, della qual cosa vi è conferma, oltre che nell'articolo 21, comma 1, nelle disposizioni di cui agli articoli 22, 23 e 25" del TUR. " Da tale principio si evince che le singole disposizioni contenute nell'atto rilevano autonomamente, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, solo qualora ciascuna di esse sia espressione di una autonoma capacità contributiva. Nel caso di specie, la clausola è una disposizione negoziale coordinata e consequenziale al negozio principale in base all'esclusiva volontà delle parti, con contenuto economico autonomo ed espressiva di una autonoma capacità contributiva. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10180 del 4 maggio 2009

479. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2166 del 9 giugno 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Clausola penale – Pattuizione accessoria – Imposta di registro – Tassazione – Esclusione.
Ai fini dell'imposta di registro, la clausola penale contenuta in un contratto di locazione immobiliare non presenta carattere di autonomia rispetto alle disposizioni principali. Se non ci fosse il vincolo contrattuale cui accede la clausola, essa non avrebbe ragione di esistere. Essa trova la sua ragione nel vincolo contrattuale per rafforzarlo e determinare in via preventiva il danno che può derivare dal suo inadempimento: senza il contratto cui accede sarebbe priva di significato giuridico e, quindi, non può costituire un autonomo negozio giuridico; di conseguenza non può avere autonoma valenza fiscale ai fini dell'imposta di registro. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 4 maggio 2009, n. 10180

480. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2463 del 29 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Gaeta**

Clausola penale – Autonoma imponibilità – Esclusione.
La clausola penale inserita in un contratto di locazione, di per sé, non è produttiva di effetti giuridici, rilevando, invece, nel contesto di un articolato contratto. Pertanto, non essendo possibile riconoscere a detta clausola vita autonoma, non vi è dubbio che essa non possa essere autonomamente tassata. Il presupposto della sua tassabilità sorge, infatti, solo nel momento in cui il creditore eserciti il diritto a riscuotere l'indennizzo risarcitorio, predeterminato con detta clausola. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21

FIDEIUSSIONI

481. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1958 del 7 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Atto di ricognizione di debito – Natura dichiarativa – Imposta proporzionale – Applicabilità.
L'atto di ricognizione del debito del fideiussore è soggetto a imposta di registro con differenti aliquote, a seconda che sia configurabile una transazione (ove risulti una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato nell'accordo) o una mera ricognizione di debito; il giudice di merito deve accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto, costitutivo di autonome obbligazioni, ovvero se esse si siano limitate ad apportare modifiche alle obbligazioni preesistenti senza elidere il collegamento con il precedente contratto. La ricognizione di debito è soggetta all'aliquota dell'1%, trattandosi di atto avente contenuto patrimoniale, di natura dichiarativa. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 9, parte prima

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24107 del 12 novembre 2014

INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)

482. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 223 dell'8 aprile 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Mutuo – Imposta di registro – Proporzionale – Applicabilità.
La scrittura privata con cui il debitore dichiara di ricevere una somma determinata "a titolo di prestito personale", "infruttifero di interessi", che deve essere restituita nel termine concordato col creditore non ha natura giuridica di ricognizione di debito, bensì di mutuo. Ne discende che è corretta l'applicazione da parte dell'Ufficio dell'imposta di registro in misura proporzionale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

483. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1236 del 18 marzo 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Clausola penale – Autonoma tassazione.
La fattispecie in esame concerne l'autonoma tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di clausole penali contenute in contratti di locazione che stabiliscono che "il mancato pagamento degli importi dovuti determina l'applicazione degli interessi di mora, in misura pari al tasso di riferimento vigente (ex tasso ufficiale di sconto) su tutte le somme non corrisposte". Le clausole in parola estendono l'applicazione degli interessi oltre la previsione di legge. Sicché, le stesse debbono essere qualificate come penali, rientrando nella nozione di cui all'art. 1382 c.c. in quanto le parti hanno voluto riconnettere, all'inadempimento di una parte una prestazione che, in difetto di previsione contrattuale, non sarebbe stata applicabile (se non dal momento della proposizione della domanda giudiziale), con la finalità, dunque, di prestabilire una forma di risarcimento del danno a fronte del predetto inadempimento (o ritardo nell'adempimento). Le clausole in esame vanno, pertanto, assoggettate ad autonoma imposta di registro in quanto secondo il disposto dell'art. 21 del d.P.R. n. 131/1985 l'elemento discriminante per stabilire il regime di tassazione di un contratto recante una pluralità di clausole, va rintracciato nel "rapporto" tra le clausole stesse; in particolare, occorre verificare se esse siano tra loro necessariamente connesse ovvero se siano connotate da carattere di autonomia (trovando, in tale ultima ipotesi, ciascuna clausola autonoma imposizione). Le disposizioni in esame sono

connotate dal carattere dell'autonomia, in quanto la clausola penale non è connaturata al contratto, ma costituisce un elemento rimesso alla volontà delle parti. Sicché, esso è suscettibile di dar luogo alla liquidazione della relativa imposta a norma del citato art. 21, comma 1. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1985, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. II, ordinanza n. 10046 del 24 aprile 2018

484. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 883 del 2 marzo 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

Cessione totalitaria di partecipazioni – Riqualificazione dell'operazione in cessione d'azienda – È legittima.

La cessione totalitaria di partecipazioni sociali può essere riqualificata cessione d'azienda ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del TUR, qualora sia ravvisabile un programma negoziale che, al di là della natura formale ed apparente rivestita dall'atto di disposizione e dal suo nomen iuris (cessione delle partecipazioni), denota un'intrinseca ed originaria finalità di cessione, nella quale si esauriscono i suoi effetti sostanziali. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

485. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1863 del 17 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Palma**

Cessione di quote di società – Cessione d'azienda – Riqualificazione dell'atto – Pluralità di periodi di imposta.

L'imposta di registro è imposta d'atto, avente come presupposto impositivo la manifestazione di ricchezza scaturente dal singolo atto da tassare; la relativa disciplina non consente di ricorrere ad elementi extratestuali e di inquadrarsi nella disciplina dell'abuso del diritto; qualora l'Ufficio ritenesse di ravvisare un'operazione elusiva in una cessione di quote societarie dovrebbe rispettare le garanzie procedimentali previste dall'art. 10 bis dello Statuto del contribuente e dovrebbe provare che l'operazione non aveva altro fine che l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali. Non è, quindi, consentito, ai meri fini del registro, riqualificare l'atto negoziale posto in essere dalle parti, interpretando la loro volontà sulla base di dati extratestuali e di atti negoziali collegati. Nel caso di plurime cessioni di quote di una società, solo una valutazione complessiva degli atti unitariamente considerati potrebbe consentire una riqualificazione degli stessi come atti di cessione d'azienda. Tanto tuttavia implica che i singoli atti di cessione debbano essere interpretati in collegamento con gli atti traslativi immediatamente precedenti e successivi e con i comportamenti complessivamente tenuti dalle parti contraenti, operazione ormai non è più consentita alla luce dell'attuale previsione dell'art. 20 d.P.R. 131/1986, così come modificato dalla l. 205/2017, art. 1, c. 87. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 158/2020

ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI

486. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 277 del 5 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Contratto – Clausola penale – Autonomia.

La clausola penale ha una causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume una rilevanza contrattuale autonoma, anche se collegata e complementare, sicché, anche quando il contratto ha ad oggetto la costituzione di diritti reali, la sua efficacia si

trasmette anche a vantaggio degli aventi causa della parte in favore della quale era stata originariamente approntata. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 24 aprile 2018, n. 10046

487. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1836 del 17 maggio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Transazione – Obblighi di pagamento – Imposta in misura proporzionale – Applicabilità in caso di contenuto dispositivo della transazione.
Nelle transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, l'imposta di registro si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano, senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione. Se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa. Se il contenuto dispositivo patrimoniale è stato trasfuso nell'accordo transattivo, è a quest'ultimo che deve farsi riferimento per stabilire la misura dell'imposta, ponendosi esso come atto capace di determinare uno spostamento patrimoniale. L'imposta di registro è, dunque, prevista in misura fissa solo allorquando dalla transazione non derivano obblighi di pagamento. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 29

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civ., sentenza n. 29382 del 13 novembre 2019

ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO

488. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 226 del 22 giugno 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Della Vecchia**

Sentenza di condanna all'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre – Imposta di registro – Tassazione in misura proporzionale.
La sentenza di condanna all'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre, pronunciata ai sensi dell'art. 2932 c.c., è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale e non fissa, anche quando non sia ancora passata in giudicato, a nulla rilevando che il prezzo non sia stato ancora pagato dall'acquirente, trovando applicazione l'art. 27, comma 3, del d.P.R. n. 131/1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero dell'iniziativa unilaterale del promittente acquirente. L'art. 43, comma 4, del T.U.R., attraverso un rinvio per relationem, rende infatti applicabili ai provvedimenti giurisdizionali gli stessi criteri di computo della base imponibile previsti per gli altri tipi di atti (pubblici e privati) che producono analoghi effetti giuridici. (L.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 27, comma 3, art. 43, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 3617/2020

489. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 239 del 14 aprile 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Sentenze e provvedimenti giudiziari – Condanna alla corresponsione di un'indennità di esproprio e determinazione della stessa – Accertamento della definitività di tale determinazione – Duplice tassazione in misura proporzionale – Esclusione.
Ai fini dell'imposta di registro, è soggetta a tassazione proporzionale la registrazione della sentenza con la quale un Comune sia condannato a versare un'indennità di esproprio

contestualmente determinata, avendo tale sentenza ad oggetto la condanna al pagamento di somme o valori. Diversamente, è soggetta a tassazione in misura fissa la registrazione della sentenza con la quale, nell'ambito del procedimento di cui all'art. 702 bis c.p.c. (c.d. sommario di cognizione), sia rilevata l'intervenuta definitività di quanto dovuto a titolo di indennizzo e la conseguente immediata esigibilità dello stesso, essendo tale sentenza volta a rimuovere un illegittimo ostacolo all'attuazione della sentenza di condanna al versamento dell'indennità di esproprio. È, quindi, illegittimo l'avviso di liquidazione con il quale sia stato richiesto, in relazione alla registrazione della seconda sentenza, il versamento dell'imposta di registro in misura proporzionale. (F.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 37; d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte I, art. 8

490. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 474 del 28 gennaio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Cessione credito – Atti giudiziari di condanna al pagamento in favore del cessionario – Misura proporzionale.
Seguendo un noto filone giurisprudenziale, la Commissione adita, conferma che, ai fini dell'imposta di registro, nel caso di cessione di un credito scaturente da un rapporto soggetto ad Iva, la sentenza di condanna all'adempimento pronunciata nei confronti del debitore ceduto e a favore del cessionario è soggetta ad imposta in misura proporzionale. (S.Be.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza 4802 del 28 febbraio 2011

491. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2460 del 4 giugno 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Ortolani**

Enunciazione – Produzione dell'atto enunciato e suo utilizzo ai fini della decisione – Necessità.
L'enunciazione, come prevista dall'art 22 TUR, sussiste ogni qual volta l'atto enunciato venga allegato ed entri materialmente nel processo ovvero quando costituisca la base su cui si fonda il petitum; essa non sussiste qualora l'atto venga citato ma non prodotto, e non costituisca elemento essenziale per la sentenza. (G.Za.)

Riferimenti normativi: art. 22 TUR

492. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1414 dell'8 aprile 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Sentenza recante una pluralità di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria – Autonoma soggezione all'imposta – Sussiste.
Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'art. 8 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, stabilendo la imponibilità degli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, prevede chiaramente che il tributo, più che colpire il trasferimento della ricchezza in sé, inerisce direttamente all'atto da prendere in considerazione, in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre, per cui, nel caso di pluralità di provvedimenti dell'autorità giudiziaria, ciascuno di essi ha una propria ed autonoma veste ai fini impositivi e non può darsi rilevanza al fatto che essi si riferiscano al medesimo oggetto ed alle stesse parti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte prima, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 21160 del 31 ottobre 2005; Cassazione, sezione V, sentenza n. 14649 del 12 luglio 2005

493. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1645 del 30 aprile 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

Assoggettamento ad imposta di registro – Atti giudiziari.
Il decreto ingiuntivo che un istituto di credito ovvero una società di leasing (figura avente – come tale – la qualità di soggetto Iva) ottenga per il conseguimento della controprestazione ad essa dovuta per la concessione di un prestito (fattispecie implicante l'insorgenza dell'obbligo di pagare l'Iva con rivalsa nei confronti del solvens, ai sensi del d.P.R. n. 633 del 1972, artt. 3 e 6), assume la consistenza di condanna ad un pagamento sottoposto all'imposta sul valore aggiunto, di talché, in forza del canone della prevalenza di detta imposta su quella proporzionale di registro, l'atto, a norma e per gli effetti del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40 va registrato a tassa fissa. Gli interessi e la rivalutazione monetaria fanno parte del credito, sono meri accessori dell'obbligazione per il capitale, e non possono essere assoggettati ad una tassazione separata. Né appare possibile distinguere a questi fini specifici tra interessi compensativi concordati per la dilazione del debito, ed interessi di mora dovuti per l'inadempimento dell'obbligazione. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40

494. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1727 del 5 maggio 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Cusumano**

Atti giudiziari di condanna al pagamento come conseguenza di pronuncia di annullamento o nullità – Imposta in misura fissa.
I provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori o alla restituzione di denaro devono essere assoggettati all'imposta in misura fissa quando la condanna al pagamento di una somma di denaro o l'imposizione di un obbligo restitutorio presentino carattere consequenziale alla pronuncia principale di annullamento o declaratoria di nullità. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 8, comma 1, lett. e), parte prima tariffa allegata

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, n. 20315/2017

495. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1791 del 12 maggio 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti**

Decreto ingiuntivo – Esecutività revocata prima dell'emissione avviso liquidazione – Debenza imposta – Non sussiste.
Nel caso di revoca dell'esecutività del decreto ingiuntivo, nell'ambito del giudizio di opposizione, prima dell'emissione dell'avviso di liquidazione, l'imposta di registro non è dovuta in quanto l'atto non è più esecutivo (art 37 d.P.R. 131/86). La Suprema Corte in merito all'art. 37 ha statuito che si "esclude che l'imposta continui ad essere dovuta in conseguenza della definitiva riforma dell'atto, posto che una diversa interpretazione determinerebbe l'irragionevole conseguenza di obbligare ad un pagamento che dovrebbe essere immediatamente restituito e contrasterebbe con i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, equiparando l'ipotesi di presenza, ancora non definitiva ma comunque attuale, del presupposto impositivo a quella di definitivo accertamento della sua insussistenza". (C.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 37 e art. 22 e 8 lett. b) nota tariffa, parte prima

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 3617 del 13 febbraio 2020

496. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2450 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Atti giudiziari di condanna al pagamento – Alternatività Iva/registro – Sussistenza.
Il provvedimento giudiziario che disponga la condanna all'adempimento della prestazione dovuta in forza di un contratto che era soggetta ad Iva non può che scontare lo stesso trattamento tributario con applicazione del principio di alternatività Iva/registro. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 40

ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI

497. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 60 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Botteri**

Atti di ricognizione del debito – Contenuto patrimoniale – Applicazione dell'imposta di registro.
L'atto ricognitivo di debito deve considerarsi, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, un atto avente contenuto patrimoniale. Per il suo contenuto di sostanziale ammissione del dovuto, e quindi di riconoscimento del debito, deve essere sottoposto ad imposta di registro in misura proporzionale dell'1% ai sensi dell'art. 3 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986. (V.D.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12432 del 28/05/2007; Cass., sentenza n. 14480 del 15/07/2016

DISCIPLINA SANZIONATORIA

498. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 69 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Maglio**

Imposta di registro – Irrogazione delle sanzioni – L'imposta di registro determinata sul canone di sublocazione della prima annualità.
Ai sensi dell'art. 17, comma 3, d.P.R. n. 131/1986, l'imposta di registro può essere assolta in un'unica soluzione sulla base dei canoni di locazione complessivamente pattuiti tra le parti per l'intera durata del contratto, ovvero determinata e liquidata annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno; tale ultimo importo è rilevante per determinare eventuali sanzioni qualora le parti abbiano optato per il pagamento annuale. (V.D.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 17, comma 3

499. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 627 del 10 febbraio 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Mancini**

Imposta di registro – Sanzioni – Ravvedimento operoso.
Se viene concessa la possibilità di scegliere il modo e il tipo di calcolo nel versamento dell'imposta di registro (su base annuale o in alternativa per l'intera durata del contratto di locazione), nel caso di versamento tardivo, ai fini del ravvedimento operoso, il calcolo della sanzione versata deve necessariamente seguire il tipo ed il modo di pagamento scelto. (V.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 17, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, sentenza n. 2284 del 17 aprile 2018; Ctp Milano, sentenza n. 2288 del 17 aprile 2018; Ctr Lombardia, sentenza n. 3228 del 10 luglio 2019

ALTRO

500. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 164 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Seddio**

Avviso di liquidazione – Notifica – Relata assente – Inesistenza – Esclusione.
L'assenza della relata di notifica non comporta l'inesistenza della notifica, ma integra una irregolarità che non può essere fatta valere dal destinatario in caso di raggiungimento dello scopo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 160 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 21762 del 2009; Cass. n. 11350 del 2012; Cass. n. 19854 del 2004

501. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 164 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Seddio**

Avviso di liquidazione – Motivazione – Requisiti – Ratio.
Non sussiste il vizio di assenza di motivazione allorché nell'avviso di liquidazione siano esplicitate le ragioni che hanno determinato l'imposizione sulla base degli atti congruamente richiamati. Nel caso di specie, l'atto impugnato contiene il riferimento al titolo e alle singole somme richieste a pagamento e pertanto risulta assolto il dovere motivazione gravante sull'amministrazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. n. 241 del 1990, art. 3

502. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 168 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreotti**

Avviso liquidazione – Motivazione – Requisiti.
Deve considerarsi sufficientemente motivato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro per atto giudiziario che indichi le parti della controversia, il decreto ingiuntivo con il numero corrispondente, l'Autorità emittente il decreto, la giustificazione in relazione all'imposta applicata e le ragioni per le quali tale imposta viene richiesta. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

503. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 169 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Imposta di registro – Avviso di liquidazione – Obbligo di allegare – Ratio.
In tema di imposta di registro relativa a sentenza civile, l'Amministrazione finanziaria è esonerata dall'obbligo di allegare all'avviso di liquidazione la sentenza su cui esso si fonda, in quanto trattasi di atto di cui il contribuente, parte del relativo giudizio, è a conoscenza; diversamente tale incombente si risolverebbe in un adempimento superfluo ed ultroneo che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la tutela del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria, ponendosi così in contrasto con i canoni generali della collaborazione e della buona fede. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 21713/2020

504. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 169 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Imposta di registro – Avviso di liquidazione – Atto giudiziario – Obbligo di motivazione – Contenuto.

L'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 in relazione a un atto giudiziario deve contenere l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota applicata e dell'imposta liquidata, ma non deve necessariamente recare, in allegato, la sentenza o il suo contenuto essenziale, rispondendo l'obbligo di motivazione di cui all'art. 7 dello Statuto del contribuente all'esigenza di garantire il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive del contribuente, senza costringerlo ad attività di ricerca, e non riguardando perciò atti o documenti da lui conosciuti o conoscibili, sempre che il contenuto delle informazioni fornite garantisca la conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale e si tratti di informazioni facilmente intellegibili. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7; d.P.R. n. 131/1986, art. 54, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 239/2021

505. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 169 del 10 marzo 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Imposta di registro – Avviso di liquidazione – Decreto ingiuntivo – Obbligo di motivazione – Allegazione del decreto – Necessità – Esclusione.

Nei casi in cui l'avviso di liquidazione abbia ad oggetto un decreto ingiuntivo emesso su ricorso della parte impugnante e nell'avviso sia indicato, non solo il numero del decreto emesso e l'autorità giudiziaria, ma anche il debitore ingiunto, si può assumere che il contenuto dell'atto giudiziario sottoposto a tassazione fosse conosciuto o, comunque, agevolmente conoscibile da parte del contribuente. Sicché non sussiste alcun difetto di motivazione in caso di mancata allegazione dello stesso. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7; d.P.R. n. 131/1986, art. 54, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 239/2021

506. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 369 del 10 giugno 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta**

Terreni in origine agricoli – Esproprio per pubblica utilità – Variazione della classificazione – Imposta di registro – Aliquota.

La destinazione d'uso degli immobili interessati da una procedura espropriativa è modificata nel contesto dell'esproprio, derivandone la conseguenza per cui la variazione automatica degli strumenti urbanistici comunali ha prevalenza sulla precedente destinazione urbanistica, anche non aggiornata formalmente. Pertanto, nelle ipotesi di esproprio per pubblica utilità di terreni, l'Ufficio non può applicare l'imposta di registro al 15%, qualificando le aree a destinazione agricola, in quanto, essendo già destinate alla realizzazione di un'opera pubblica, hanno contestualmente mutato la loro classificazione. In tal caso, deve trovare applicazione la minore aliquota del 9%. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa parte prima, art. 1; d.lgs. 163/06, art. 165, comma 7

507. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 111 del 10 maggio 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Dambruoso**

Valore del capitale fondiario – Mutamento della categoria catastale da "opificio" a "fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale – Aumento della rendita catastale anche in assenza di sopralluogo – Effetto della denuncia di variazione catastale.
Ai fini dell'avviso di liquidazione il sopralluogo non è necessario quando il nuovo classamento consegua a una denuncia di variazione catastale presentata dallo stesso contribuente, atteso che le esigenze sottese al sopralluogo e al contraddittorio si pongono solo in caso di accertamento d'ufficio giustificato da specifiche variazioni dell'immobile. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 1142/1949, art. 28

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 19949/2012

508. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 47 del 30 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano**

Atto enunciato – Mancata specificazione dell'atto enunciato – Motivazione avviso – Carenza – Identità delle parti tra atto enunciato ed atto enunciante – Necessità.
Sussiste il difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro avente ad oggetto un decreto ingiuntivo quando, in caso di enunciazione, non venga concretamente specificato l'atto enunciato sottoposto a tassazione. In ogni caso, l'art. 22 del d.P.R. 131/1986 esige che l'atto enunciato sia posto in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto enunciante. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7; d.P.R. 131/86, art. 22

509. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 28 dell'11 febbraio 2021. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Atto enunciato – Allegati all'atto registrato – Tassabilità se producono effetti – Parti intervenute – Atti societari – Identificazione tra società e soggetti che partecipano all'assemblea.
L'art. 22 del d.P.R. 131/1986 non ha natura antielusiva, ma tende solo a recuperare, nel momento in cui l'ufficio ne viene a conoscenza, le imposte che avrebbero dovuto essere versate in occasione dell'evento cui sono connesse, rispetto ad un atto che non era stato sottoposto a registrazione. L'enunciazione può emergere anche dagli atti allegati ad un atto registrato, quale è la situazione patrimoniale allegata all'atto di fusione. In tal caso, qualora si dia atto di finanziamenti dei soci, la società si considera effettiva debitrice del soggetto che l'ha finanziata. Nella misura in cui l'atto enunciato continua a produrre i suoi effetti, è corretto applicare ad esso l'imposta di registro. Ai fini della sua applicazione, inoltre, il riferimento alle "parti intervenute" non deve intendersi riferito alle regole notarili di redazione degli atti, in quanto l'enunciazione non necessariamente deve essere effettuata davanti ad un notaio, potendo avvenire anche in atti del tutto diversi. Sono invece da intendersi "parti" i soggetti che a qualsiasi titolo partecipano all'atto. Per quanto riguarda gli atti delle società, vi è totale identificazione tra i soggetti che partecipano all'assemblea ed i soggetti che intervengono nell'atto. Così nell'atto societario in cui i soci compaiono nella propria veste di soci può comunque emergere l'enunciazione di un atto da sottoporre a registrazione. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 6596 del 14 marzo 2008

510. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 347 del 26 gennaio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Martinelli**

Clausola penale – Imposizione autonoma – Non sussiste.
La clausola penale non è una pattuizione autonoma e non può esistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale contenuta nel contratto, secondo il principio "simul stabunt, simul cadent". Pertanto, la sua pattuizione in contratto rientra nel secondo comma dell'articolo 21 TUR e non è soggetta ad autonoma tassazione ai fini del registro. (E.B.)

Riferimenti normativi: art. 21, comma 2, TUR

511. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 413 del 27 gennaio 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Roggero**

Ricognizione di debito enunciata in un decreto ingiuntivo – Imposta di registro – Tassazione in misura fissa.
Va soggetta ad imposta di registro fissa la ricognizione di debito enunciata in un decreto ingiuntivo, avendo efficacia di mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza di un rapporto preesistente. Pertanto, non avendo ad oggetto autonome prestazioni a contenuto patrimoniale, non è corretto assoggettarla all'imposta di registro del 3%. (E.B.)

Riferimenti normativi: art. 4 della Tariffa, parte II, allegata al TUR

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 481 dell'11 gennaio 2018

512. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1061 del 9 marzo 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Renna**

Clausola penale – Autonoma tassabilità – Sussiste.
Nel caso di clausole penali inserite come pattuizioni accessorie, essendo queste liberamente inseribili in un contratto per volontà dei contraenti, va applicato l'art. 21, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 e non l'art. 21, comma 2. Infatti con la clausola penale, il creditore si garantisce da un eventuale inadempimento mediante una somma che predetermina per consenso delle parti l'ammontare del futuro danno, sicché sussiste l'autonoma tassabilità della clausola negoziale. (F.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21

513. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1071 del 9 marzo 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

Registro – Autonoma tassabilità della clausola penale – Esclusione.
La "disposizione" autonomamente tassabile di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 131/1986 deve costituire una manifestazione di capacità contributiva per il necessario rispetto dell'art. 53 della Costituzione. La clausola penale ha certamente carattere non necessario nel contratto, tuttavia la sua pattuizione, se corrisponde certamente ad un interesse meritevole di tutela nel nostro ordinamento, non realizza alcuna concreta manifestazione di capacità contributiva. L'inserimento della clausola penale in un contratto non muta né incrementa la capacità patrimoniale e contributiva del contraente, posto che la penale vale solo a predeterminare la misura del danno che la controparte dovrebbe corrispondere a fronte del proprio inadempimento. (F.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21

514. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1402 del 15 marzo 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca**

Clausola penale – Assenza di derivazione necessaria dalla disposizione principale – Autonoma tassazione – Sussiste.

In tema di imposta di registro, il discrimine per escludere l'autonoma tassazione delle disposizioni contrattuali ulteriori risiede non nel mero collegamento o nell'accessorietà delle clausole rispetto alla disposizione principale, bensì nella derivazione necessaria e naturale della clausola dalla disposizione principale. Se ne deve inferire che qualora le clausole penali, pur collegate ed accessorie alla principale disposizione contrattuale, non si pongano, rispetto, ad essa, in un rapporto di derivazione necessaria (contemplando regolamentazioni risarcitorie solo eventuali) non vanno esenti da autonoma imposizione. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 1

515. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1799 del 23 aprile 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Barbata**

Registro – Clausola penale autonoma – Tassabilità.

In materia di imposta di registro, il discrimine per l'assoggettabilità o meno a tassazione di una singola clausola contrattuale, ove non precisamente prevista dal Testo Unico, consiste esclusivamente nel contenuto patrimoniale della stessa, in coerenza con la ratio di tale imposta di tassare tutte le espressioni di capacità contributiva contenute negli atti portati a registrazione. La clausola penale volontariamente introdotta dalle parti è autonomamente tassabile, in quanto rientrante tra le clausole accessorie a contenuto patrimoniale con natura autonoma rispetto al contratto che le contiene. Viceversa, in caso di clausola penale apposta per obbligo di legge, permane la tassazione unitaria dell'atto. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

516. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1868 del 26 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo**

Scrittura privata non autenticata e non registrata – Data certa opponibile al Fisco – Esclusione.

In tema di imposta di registro, quando la data dell'atto assurge ad elemento determinante per l'esatta percezione del tributo, la data della scrittura privata non autenticata non è opponibile al Fisco. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 18; art. 2704 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 2402 del 3 marzo 2000

517. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2002 dell'11 maggio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: D'Arcangelo**

Atti giudiziari – Avviso di liquidazione – Contenuto essenziale – Obbligo di motivazione – Allegazione dell'atto giudiziario – Esclusione.

In tema di imposta di registro relativa a sentenza civile, l'Amministrazione finanziaria è esonerata dall'obbligo di allegare all'avviso di liquidazione la sentenza su cui esso si fonda, in quanto trattasi di atto di cui il contribuente, parte del relativo giudizio, è a conoscenza; diversamente, tale incombente si risolverebbe in un adempimento superfluo ed ultroneo che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la tutelare del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria, ponendosi così in contrasto con i canoni generale della collaborazione e della buona fede. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 9344 del 7 aprile 2021

518. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2053 del 12 maggio 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

Atto con pluralità di disposizioni – Contratto di locazione – Clausola penale.
In tema di imposta di registro, la clausola penale apposta al contratto di locazione non configura, ai sensi dell'art. 21 del TUR, un'autonoma disposizione idonea ad essere tassata separatamente, in quanto, sebbene non avente carattere necessario, essa non manifesta alcuna ulteriore capacità contributiva in capo al contribuente. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 158 del 21 luglio 2020

519. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2745 del 21 giugno 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Garofalo**

Clausola penale – Collegamento negoziale – Funzione accessoria – Imponibilità ai fini del registro – Sussiste.
La clausola penale, ex art. 1382 c.c., inserita in un contratto, ai fini dell'imposta di registro va qualificata quale "negozio collegato" al negozio principale e, di conseguenza, va tassata con le modalità di cui all'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131/1986. Ciò in quanto la clausola penale rappresenta una pattuizione autonoma che si inserisce all'interno di un contratto principale, con funzione accessoria rispetto a quest'ultimo. Il rapporto che si instaura tra contratto principale e clausola penale servente è dunque quello del collegamento negoziale. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21, comma 2

520. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2782 del 18 giugno 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello**

Clausole penali inserite in un contratto – Connessione oggettiva e necessaria al contratto – Non autonoma tassabilità ai fini del registro.
Le clausole penali inserite in un contratto hanno evidente natura accessoria rispetto al prevalente oggetto di tale contratto, in quanto una clausola penale non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale. In sostanza, qualora venga meno l'obbligazione principale, la clausola accessoria non può che seguirne le sorti, sottolineando una connessione oggettiva e necessaria che rende la clausola penale non autonoma rispetto al contenuto ed alla causa del contratto principale, e quindi assorbita nella sua tassazione ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986. Tale conclusione è in linea anche con l'interpretazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986 fornita dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 158/2020, nella quale è stata rimarcata la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, in cui la manifestazione di capacità contributiva è la ricchezza corrispondente al contenuto patrimoniale di un atto giuridico, alla luce del preciso significato giuridico di tale atto. La clausola penale contenuta in un contratto di locazione non è qualificabile come disposizione astrattamente tassabile, né come condizione sospensiva dell'atto, dunque non deve essere autonomamente tassata. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sent. n. 158/2020

521. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 78 del 2 marzo 2021. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Atto di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità – Applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa.
La trascrizione dell'accettazione di tacita di eredità (e non l'accettazione tacita in sé) è necessariamente una diretta conseguenza della trascrizione dell'atto traslativo del diritto immobiliare tra vivi, perché solo in conseguenza e sulla base della trascrizione dell'accettazione tacita di eredità si può perfezionare la trascrizione dell'acquisto del bene immobile che necessariamente presuppone la continuità delle trascrizioni nei registri immobiliari. Ciò comporta l'applicazione alla trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 10, co. 3, d.lgs. n. 23/2011. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 10, co. 3

522. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 64 del 29 giugno 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Imposta di registro – Enunciazione di atti – Connessione.
Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, qualsiasi menzione o riferimento, nel corpo di un documento (c.d. atto enunciante), di parti di un altro atto (c.d. atto enunciato), è assimilata all'enunciazione. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22

523. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 53 dell'8 gennaio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Arcieri**

Scrittura privata di ricognizione di debito – Tassazione – Modalità.
Ai fini dell'individuazione dell'aliquota d'imposta di registro applicabile, in virtù dei criteri interpretativi di cui all'art. 20, d.P.R. n. 131/1986, occorre distinguere a seconda che sia configurabile una transazione (quando risulti una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato nell'accordo) o una mera ricognizione di debito, sicché il giudice di merito deve accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto, costitutivo di autonome obbligazioni, ovvero se esse si siano limitate ad apportare modifiche alle obbligazioni preesistenti senza elidere il collegamento con il precedente contratto. La ricognizione di debito, quale scrittura privata non autenticata, pur non espressamente inserita né nella prima, né nella Parte seconda della Tariffa, né necessariamente ricompresa nel disposto di cui all'art. 4, della Parte seconda, che dispone la registrazione in caso d'uso delle "scritture private, non autenticate" qualora non abbiano contenuto patrimoniale, è ugualmente soggetta a registrazione in forza dell'art. 9, Parte prima, che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale avente natura dichiarativa, al quale è perciò applicabile l'aliquota dell'1% di cui all'art. 3 della Tariffa. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20, Tariffa Parte prima artt. 3 e 9

524. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 121 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Scissione societaria – Enunciazione di finanziamento soci – Obbligazione tributaria – Sussiste.
Il finanziamento soci inserito tra le poste passive del bilancio, enunciato in un atto di scissione della società cui era stato concesso, deve scontare l'imposta di registro ex art. 22, d.P.R. 131/1986. A tal proposito non rileva la circostanza che l'atto enunciato rientri fra quelli la cui registrazione è obbligatoria solo in caso d'uso. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 22

525. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 143 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Rimborso dell'imposta – Richiesta – Legittimato – Notaio – È tale.
Il notaio rogante, che si avvale della procedura di registrazione telematica, è considerato responsabile d'imposta e, in tale qualità, legittimamente può chiedere il rimborso dell'imposta di registro versata, contestando anche la fondatezza della pretesa tributaria. Il pagamento dell'imposta, effettuato dal notaio, comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti delle parti contraenti, le quali non possono più chiedere il rimborso dell'imposta, ma solo opporre le proprie ragioni all'azione di rivalsa del notaio adempiente. (D.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 57, 1° comma; d.lgs. 463/1997, art. 3-bis

526. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 380 del 25 gennaio 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Imposta di registro – Base imponibile – Modalità alternative di estinzione dell'obbligazione.
In materia di imposta di registro, la base imponibile è data da tutto ciò che forma il corrispettivo del trasferimento e, dunque, anche dagli oneri e dalle passività che eventualmente una delle parti del negozio assume. Nel caso di specie, essendo stato convenuto che parte del prezzo dovesse avvenire mediante accollo, da parte dell'acquirente, dei debiti gravanti sull'alienante, questo (id est l'accollo) rappresenta una modalità di adempimento dell'obbligazione intercorrente tra le parti e, quindi, concorre a formare la base imponibile da assoggettare all'imposta di registro ex art. 51, co.1, d.P.R. 131/1986. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 51, co.1

527. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 924 del 3 marzo 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Catasto – Procedura Docfa – Termine perentorio – Attività di accertamento – Non sussiste.
La procedura Docfa consente al proprietario dell'immobile di proporne la rendita in modo da accelerare formazione e aggiornamento del catasto, ma non comprime in alcun modo il potere di rettifica dell'ufficio, che può esercitarlo anche oltre il previsto termine annuale, cui pertanto si riconosce natura meramente ordinatoria. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994, art. 1, comma 3

528. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1015 del 12 marzo 2021. Presidente: Taddei, Estensore: Sciurpa**

Imposta di registro – Rimborso – Richiesta – Legittimato – Notaio – Esclusione.
Nell'ambito dell'imposizione di registro, il notaio è privo di legittimazione attiva relativamente alla possibilità di chiedere il rimborso di quanto pagato a seguito dell'avviso di liquidazione emesso nei suoi confronti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 77

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenze n. 12755 e n. 12759 del 21 giugno 2016

529. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1065 del 18 marzo 2021. Presidente: Punzo, Estensore: De Domenico**

Imposta di registro – Applicazione dell'imposta – Atti che contengono più disposizioni – Disposizioni che derivano necessariamente e per intrinseca natura le une dalle altre – Condizioni.

Ai fini dell'imposta di registro, per ritenere necessariamente connesse e derivanti più disposizioni contenute nello stesso atto, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra e non basta che la volontà delle parti le abbia considerate come reciprocamente coordinate e concepite come la conseguenza l'una dell'altra: la connessione cioè deve essere assolutamente necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non già una connessione voluta dai contraenti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, 1° e 2° comma

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 10180 del 4 maggio 2009

530. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1319 del 1° aprile 2021. Presidente: Venditti, Estensore: Conconi**

Imposta di registro – Riconoscimento del debito – Tassazione in misura fissa.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro l'enunciazione di riconoscimento del debito, riportato in un decreto ingiuntivo, in ragione della sua natura puramente dichiarativa, che non comporta modificazioni della sfera patrimoniale del debitore e del creditore, non è soggetto all'imposta proporzionale, bensì è da assoggettare a tassazione in misura fissa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa, Parte seconda, art. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 481 dell'11 gennaio 2018

531. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1518 del 19 aprile 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Omologa concordato con terzo assuntore – Effetti traslativi – Sussistono – Tassazione immediata – Sussiste.

Nell''ipotesi di concordato preventivo con terzo assuntore, l'effetto traslativo dei beni del fallimento in capo al terzo si produce immediatamente ed è come tale immediatamente tassabile ai fini del registro; non sono infatti assimilabili diverse tipologie di concordato (con garanzia o cessio bonorum) nei quali gli effetti traslativi si producono in momenti successivi e quindi solo successivamente sono suscettibili di imposizione. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 8, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 13352/2020

532. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2018 del 4 giugno 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Maffey**

Responsabilità di imposta del notaio rogante – Sussiste – Diritto di rivalsa – Non rileva.

In tema di imposta di registro, il notaio rogante che si avvale della procedura di registrazione telematica, è considerato responsabile d'imposta e, in tale qualità, allo stesso è legittimamente notificato l'avviso di liquidazione. A fronte di tale notifica, il notaio non può quindi opporre il proprio difetto di legittimazione passiva trattandosi di una figura di "responsabile di imposta" "concepita al fine di agevolare il più possibile la riscossione del credito erariale creando centri di imputazione a carico di soggetti che se ne rendono garanti con la previsione, altresì, di misure sanzionatorie per la mancata ottemperanza agli obblighi". In contrario non vale invocare la sussistenza del diritto del notaio di rivalsa nei confronti dei soggetti contraenti, posto che il

pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dei predetti soggetti, i quali non possono più chiedere il rimborso dell'imposta, ma possono opporre le proprie ragioni all'azione di rivalsa del notaio adempiente. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 19172/04; conf. Cass. 16390/02; Cass. 9439 e 9440/05

533. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2165 del 9 giugno 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Clausola penale – Mera integrazione dell'obbligazione principale – Non autonomamente tassata.
La clausola penale, contenuta in un contratto di locazione, non costituisce un negozio giuridico autonomo, ma una mera integrazione dell'obbligazione principale; essa trova la sua ragione nel vincolo contrattuale ed ha il solo scopo di rafforzarlo e determinare in via preventiva il danno che può derivare dal suo inadempimento. Per tali ragioni, la clausola penale non può avere valenza fiscale ai fini dell'imposta di registro. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21

534. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2196 dell'11 giugno 2021. Presidente: Alparone, Estensore: Bonomi**

Rettifica della rendita catastale – Obbligo di motivazione dell'Ufficio – Indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio e della rendita catastale attribuita dall'immobile – Sufficienza.
L'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento deve ritenersi soddisfatto anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio e della rendita catastale attribuita all'immobile, di modo che sia consentito al contribuente il confronto con i dati indicati nella propria dichiarazione. La motivazione dell'avviso di determinazione della rendita catastale, al di là dei riferimenti normativi ivi contenuti, si esaurisce nella mera attribuzione della rendita in difformità da quella proposta dal contribuente. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 42, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., ord. n. 14223/18

535. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2285 del 16 giugno 2021. Presidente: Secchi, Estensore: Secchi**

Imposta di registro – Ricognizione di debito – Tassazione in misura fissa.
L'atto di ricognizione di debito in quanto atto che si limita a riconoscere l'esistenza di un debito è privo di contenuto patrimoniale proprio e pertanto è soggetto a tassazione in misura fissa, ai sensi dell'art. 4 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986. (G.O.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 481 del 2018; Ctr Milano, sezione 14, sentenza n. 1113 del 2019

536. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2312 del 21 giugno 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Fichera**

Imposte indirette – Accertamento con adesione proposto da un coobbligato – Sospensione termini di impugnazione per tutti – Sussiste.
In materia di imposte indirette, la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione anche da parte di un solo coobbligato comporta la sospensione dei termini di impugnazione per tutti i coobbligati in solido. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 218/1997, art. 12, comma 2

537. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2391 del 28 giugno 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Ramondetta**

Legittimazione attiva – Liquidazione imposta di registro – Soggetti solidalmente obbligati al pagamento del tributo.

L'art. 57 del d.P.R. n. 131/86 stabilisce che obbligati al pagamento dell'imposta di registro "Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19, e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 c.p.c. …". Nella fattispecie in esame obbligato al pagamento dell'imposta è il soggetto che ha richiesto il decreto ingiuntivo ex art. 633 c.p.c., tuttavia il decreto è stato opposto e nel giudizio di opposizione il Tribunale ha rigettato l'istanza di revoca della provvisoria esecuzione del decreto opposto ed ha emesso sentenza di estinzione del giudizio, con la conseguente definitività del decreto ingiuntivo. Pertanto, essendo stata la contribuente parte in causa e, quindi, soggetto solidalmente obbligata al pagamento del tributo, l'omessa notifica dell'avviso di liquidazione a questa, non incide sul principio dell'art. 57 del T.U.I.R., secondo cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sono le parti in causa, le quali sono comunque destinatarie sostanziali dell'atto impositivo e perciò legittimate ad impugnarlo in sede giurisdizionale. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 57

538. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2448 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Disposizioni enunciate in un atto – Tassazione – Presupposti.

Affinché possa essere assoggettata ad imposizione la “disposizione enunciata”, l'enunciazione deve contenere tutti gli elementi essenziali dell’atto enunciato identificandone la natura e il contenuto, in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante. La tassazione per enunciazione non può operare nelle ipotesi in cui l'esistenza di un negozio sia desumibile solo da elementi indiretti e non in maniera certa e diretta. È necessario che nell'atto enunciante siano contenuti elementi tali da consentire di identificare l’atto enunciato sia in ordine ai soggetti, che al suo contenuto oggettivo e alla sua reale portata. (S.Z.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 22

539. **Garante del Contribuente Regione Lombardia, decreto n. 147 del 16 febbraio 2021.**

Classificazione catastale – Autotutela.

Il principio di certezza del diritto, sulla base del quale riposa l’affidamento del cittadino nella correttezza dell’operato della pubblica amministrazione, tutelato anche dallo Statuto del contribuente (art. 10), richiede che, alla medesima situazione di fatto, corrisponda un eguale trattamento giuridico. Pertanto, appare difficilmente spiegabile come, nell’ambito dello stesso prestigioso condominio in Milano, ad alcune unità immobiliari sia stata riconosciuta la classificazione catastale A/2 (abitazione di tipo civile), mentre ad altre, che presentavano le stesse caratteristiche, è stata assegnata la categoria A/1 (abitazione di tipo signorile). Per quel che riguarda i compiti del Garante del contribuente, relativi all’indagine sulla correttezza dell’operato dell’Amministrazione finanziaria (art. 13, 6° comma, dello Statuto), va rivolto alla predetta amministrazione l’invito a vigilare perché non si verifichino situazioni di disparita di trattamento fiscale su situazioni analoghe nonché a rimuovere, se e nei limiti in cui ciò sia ancora possibile, gli effetti di singole posizioni, che appaiono contrarie alla legge. (A. Simone)

Riferimenti normativi: l. 27.7.2000, n. 212, artt. 10 e 13

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA pag. 369

SOGGETTIVITÀ PASSIVA pag. 369

BASE IMPONIBILE pag. 370

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA pag. 370

DICHIAZIONE DI SUCCESSIONE pag. 371

LIQUIDAZIONE pag. 371

ALTRO pag. 372

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA

540. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1615 del 27 aprile 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Trust – Assoggettamento ad imposizione della dotazione patrimoniale.
In materia di trust, tenendo come parametro l'art. 53 Cost., occorre circoscrivere l'applicazione dell'art. 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene, sicché, quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta. Pertanto, né l'istituzione del trust e né il conferimento in esso dei beni che ne costituiscono la dotazione integrano, da soli, un trasferimento imponibile, costituendo invece atti neutri, che non danno luogo ad un passaggio effettivo e stabile di ricchezza in favore del trustee. In questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dall'art. 2, comma 47, cit. è dovuta non al momento dell'istituzione del trust o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti ai terzi beneficiari. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 47, d.l. n. 262 del 3 ottobre 2006

SOGGETTIVITÀ PASSIVA

541. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1632 del 16 aprile 2021. Presidente: Di Rosa, Estensore: Faranda**

Imposta di successione – Soggettività passiva in capo al curatore detentore dei beni in eredità giacente – Non sussiste.
A norma dell'art. 28 TUS, il curatore della eredità giacente è soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione, ma non rientra, giusto quanto disposto dall'art. 36, nel novero dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta, atteso che detta norma li identifica negli eredi, nel coerede che abbia accettato con beneficio di inventario e nei chiamati all'eredità in possesso dei beni ereditari. È quindi di tutta evidenza che non rientra in tale ambito il curatore della eredità giacente, vieppiù in una fattispecie nella quale non vi sono chiamati all'eredità, non può essere in alcun modo chiamato a rispondere della imposta. A ciò deve aggiungersi che la norma pone alla base della responsabilità nei confronti dell'obbligo impositivo, situazione che non è cento ravvisabile qualora si sia in presenza di una mera detenzione come nel caso del curatore. (G.P.)

Riferimenti normativi: artt. 28 e 36, d.lgs. n. 346/1990 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni)

542. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1569 del 23 aprile 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Responsabilità per il debito tributario in capo all'erede – Rinuncia all'eredità – Esclusione.
La responsabilità per il debito tributario del de cuius presuppone l'assunzione della qualità di erede. Il chiamato alla successione, rinunciante, non risponde di tale debito, anche quando il debito è notificato dopo l'apertura della successione, per effetto retroattivo della rinuncia ex art. 521 c.c. Pertanto, in tale situazione, il rinunciante può far valere la propria mancata assunzione di responsabilità per il debito del de cuius anche nei confronti della cartella di

pagamento, nell'ipotesi in cui il relativo avviso di liquidazione, notificato dopo l'apertura della successione, sia diventato definitivo. È onere degli eredi nel giudizio di merito, nel quale la questione della legittimazione venga in concreto a porsi, produrre l'eventuale atto di rinuncia all'eredità, a fronte del quale incomberà poi sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provarne la mancata inserzione nel registro delle successioni, ex art. 52 disp. prel. c.c., ai fini dell'opponibilità di tale atto a terzi. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: art. 36 d.lgs. del 31-10-1990 n. 346 (TU Successioni), art. 46 d.P.R. n. 637/1972, art. 521 c.c.

BASE IMPONIBILE

543. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 452 del 28 gennaio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese**

Imposta di successione e donazione – "Coacervo" – Non si applica.
In tema di imposta di successione e donazione, l'art. 69, comma 1, lett. c) della l. 342/2000 ha introdotto le aliquote fisse sul valore della quota ereditaria in ragione del grado di parentela, abolendo pertanto il sistema impositivo basato sull'applicazione di aliquote progressive all'imponibile dell'asse ereditario ed abrogando, di fatto, l'art. 8, comma 4 del d.lgs. 346/1990. La reintroduzione dell'imposta sulle successioni con l'art. 2, comma 52 del d.l. 262/2006 ha inoltre abrogato l'art. 7, commi da 1 a 2-quater del d.lgs. n. 346/1990. L'istituto del c.d. "coacervo" nell'imposta sulle successioni è pertanto da ritenersi implicitamente abrogato già dall'entrata in vigore (dal 10 dicembre 2000) dell'art. 69 della l. 342/2000 per incompatibilità con il nuovo sistema di tassazione ad aliquote fisse. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art. 2, comma 52; l. 342/2000, art. 69; d.lgs. n. 346/1990, artt. 7 e 8

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

544. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 181 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Patto di famiglia – Trasferimento tra fratelli – Imposta – Aliquota.
L'atto di trasferimento tra fratelli, posto in essere nell'ambito di un patto di famiglia, sconta l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 6% sul valore eccedente la franchigia di 100mila euro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 32823 del 2018

545. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 181 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Patto di famiglia – Trasferimento tra fratelli – Imposta – Aliquota.
A partire dal 2006, il legislatore ha introdotto l'istituto del patto di famiglia al fine di agevolare il trasferimento di azioni e/o partecipazioni azionarie, all'interno di un nucleo familiare e favorire la continuità nell'attività d'impresa. Trattasi di un contratto mediante il quale un imprenditore, con la partecipazione del coniuge e di tutti coloro che sarebbero legittimari, trasferisce l'azienda o le quote sociali a uno o più discendenti, i quali devono liquidare in denaro o in natura gli altri congiunti che avrebbero diritto a una quota di eredità. Tuttavia, mentre in determinati casi la normativa prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni rispetto al trasferimento finalizzato a garantire la continuità aziendale, nulla dispone in merito

alla tassazione del trasferimento di beni dal discendente assegnatario dell'azienda (o della partecipazione sociale) nei confronti dei legittimari non assegnatari. In tali casi, dovrà applicarsi l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 6% sul valore eccedente la franchigia di 100mila euro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 32823 del 2018

546. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza 181 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Patto di famiglia – Ratio dell'istituto – Rilevanza fiscale – Trattamento di favore – Limitazione.
In merito alla rilevanza fiscale del patto di famiglia, il legislatore ha previsto un trattamento di favore solo per il trasferimento eseguito dall'imprenditore verso il discendente assegnatario, e non per le attribuzioni compensative da quest'ultimo effettuate verso i legittimari non assegnatari. Ciò a fronte della ratio dell'istituto che è quella di tutelare l'interesse dell'imprenditore, il quale, nel momento in cui stipula un patto di famiglia, non è animato da un intento liberale nei confronti dei partecipanti, ma mira a salvaguardare la sua azienda, affinché prosegua l'attività grazie all'opera del discendente che ritiene più capace. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 32823 del 2018

DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

547. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2258 del 15 giugno 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Bussani**

Dichiarazione di successione – Errore materiale di compilazione – Mancanza di danno per l'Erario – Errore scusabile.
Nel caso in cui l'errata compilazione della dichiarazione di successione non incide su quanto dovuto dal contribuente, che ha correttamente versato all'Erario le imposte effettivamente spettanti sulla base dei beni ricevuti in successione, non si determina in capo al contribuente alcuna violazione, trattandosi di errore scusabile. Nel caso di specie il contribuente aveva indicato correttamente le quote dei beni caduti in successione mentre aveva errato nel riportare dette quote nei quadri relativi alla descrizione dei beni caduti in successione. (G.O.)

Riferimenti normativi:

LIQUIDAZIONE

548. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1707 del 19 aprile 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi**

Imposta di successione – Liquidazione.
Nel diritto italiano le imposte di successione sono liquidate esclusivamente dall'Ufficio, senza pertanto che il contribuente interessato possa procedere alla loro autonoma autoliquidazione. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/90

ALTRO

549. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 10 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Imposta di successione – Coacervo – Modifica legislativa – Soppressione sistema aliquota progressiva – Abrogazione implicita.

In tema di imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza della l. n. 342 del 2000, art. 69, deve ritenersi implicitamente abrogato, l'art. 8, co. 4, d.lgs. n. 346/1990 che prevedeva il c.d. coacervo e, dunque, il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n.346/1990, art. 8, comma 4

550. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 418 del 26 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Donazione modale – Onere accessorio – Riqualificazione in costituzione di rendita vitalizia – Illegittima.

È illegittimo l'operato dell'Ufficio che riqualifichi come costituzione di rendita vitalizia, sottoponendola a imposta di registro, una donazione modale, avente a oggetto fattispecie esente in quanto riconducibile nell'alveo dell'art. 3, co. 4 ter, d.lgs. n. 346/90 (ossia quote di partecipazione in società a responsabilità limitata, integranti il controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c., trasferite a discendenti in linea retta), allorquando il valore della seconda (nel caso di specie di circa tre milioni di euro) sia di molto superiore al modus per suo tramite disposto (quattro mila euro al mese, a favore della madre novantenne). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 3, co. 4 ter, d.lgs. n. 346/90

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI pag. 373
Cessioni di beni pag. 373
Prestazione di servizi pag. 373
OPERAZIONI ESENTI pag. 373
BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE pag. 374
CESSIONI E PRESTAZIONI ACCESSORIE pag. 376
DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ pag. 377
SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE pag. 377
DETRAZIONE E RIVALSA pag. 378
FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE pag. 382
DICHIARAZIONI E PAGAMENTI pag. 383
PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO pag. 383
SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI pag. 385
RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA pag. 393
DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 393
IVA INTRACOMUNITARIA pag. 393
Detrazione/Rimborsi pag. 393
Obblighi (VIES) pag. 394
ALTRO pag. 394

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI

Cessioni di beni

551. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 209 del 19 gennaio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Moroni**

Assenza risparmio d'imposta – Riqualificazione del contratto – Illegittimità.
È illegittima la riqualifica da parte dell'Agenzia delle Entrate di un contratto fra privati in assenza di risparmio d'imposta. La riqualifica di un contratto di prestazioni di servizi a cui risulta applicabile il regime di inversione contabile, in contratto di servizi, ove è il prestatore tenuto ad emettere la fattura con Iva e a versare la medesima imposta, è illegittima in assenza di danno per l'Erario. Ciò che rileva, infatti, è il versamento di imposta, essendo irrilevante il soggetto passivo che vi provvede. (L.B.)

Riferimenti normativi:

Prestazione di servizi

552. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2905 del 29 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola**

Operazione non imponibile – Le prestazioni di "co-marketing" sono territorialmente rilevanti solo nel paese del committente.
Non essendo prevista alcuna disposizione specifica in materia di territorialità delle prestazioni di "co-marketing", valgono le regole ordinarie previste dall'art. 7-ter d.P.R. 633/1972, secondo cui, nei rapporti tra soggetti passivi, l'operazione è territorialmente rilevante nel paese del committente. Considerato che, nel caso in esame, il committente è un soggetto passivo elvetico, il soggetto passivo d'imposta italiano ha correttamente fatturato i relativi onorari ritenendoli irrilevanti, ai fini Iva, in Italia. Pertanto, su tali basi, è ritenuta illegittima la ripresa fiscale Iva degli importi fatturati al soggetto passivo elvetico. (M.L.)

Riferimenti normativi: Testo Unico Iva, art. 7-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano n. 3979/2019; Ctr Lombardia n. 369/2021

OPERAZIONI ESENTI

553. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 6 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Pro rata di detraibilità – Attività propria.
Ai sensi dell'art. 19-bis, comma 2, del d.P.R. 633/72 nel calcolo della percentuale di detrazione dell'Iva non si tiene conto delle operazioni esenti di cui all'art. 10, numeri da 1 a 9, che non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo. Sono tali i proventi derivanti da un'attività svolta in modo assolutamente occasionale e quindi estranea a quella propria del contribuente. Per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nel calcolo del cosiddetto "pro rata", occorre avere riguardo a quella prevalente concretamente svolta dall'impresa e, a tal fine, ha rilievo l'esistenza di una contabilità distinta, e la misura ingente dell'ammontare dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 8813 del 29 marzo 2019

BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE

554. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 113 del 17 maggio 2021. Presidente: Abate, Estensore: Mancini**

Emissione nota di credito – Applicabilità regime di favore – Presupposti.
È il contribuente a dover fornire la prova della sussistenza dei presupposti per emettere la nota. Il contribuente è in particolare tenuto a fornire la prova della corrispondenza tra le due operazioni (originaria e sopravvenuta mediante specifica indicazione dei dati che risultino idonei a collegarle, della registrazione e della variazione in modo da palesare inequivocabilmente la corrispondenza tra i due atti contabili). Nel caso in cui tale corrispondenza non emerga dal contenuto di tali atti il contribuente può ricorrere anche ad altri mezzi di prova. (R**.**d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art.26, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 1303/2019

555. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 27 del 18 febbraio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni**

Inclusione nella base imponibile – Accise sull'energia elettrica – Presupposti – Plafond.
In conformità a quanto disposto dall'art. 13, comma 1, del d.P.R. 633/72, l'Iva deve essere applicata e recuperata solamente sull'imponibile esposto nelle fatture e non anche sull'accisa laddove quest'ultima, seppure dovuta dal soggetto obbligato, non sia stata dallo stesso trasferita nei confronti del compratore-destinatario delle fatture. Pertanto, anche nel ricalcolo del plafond Iva, occorrerà considerare che l'Iva va calcolata solo sull'imponibile ripreso a tassazione e non anche sull'accisa. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 13, comma 1; l. 28/97, art. 2, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 26145 del 16 ottobre 2019

556. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 42 del 15 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Fornoni**

Aliquota agevolata 4% – Disabilità – Requisiti.
L'applicazione dell'Iva agevolata nell'aliquota del 4% è corretta anche quando il compratore sia affetto da comprovata cecità, sordità, grave handicap psichico o grave limitazione di deambulazione: in tali casi non è necessario accertare, da un lato, che egli percepisca o meno un'indennità di accompagnamento, dall'altro, che l'autoveicolo venduto sia stato adattato alle sue esigenze particolari. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 388/2000, art. 30, comma 7

557. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1579 del 13 aprile 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Chiametti**

Contratto di permuta – Base imponibile pari al valore normale dei beni – Contrasto con normativa comunitaria – Sussiste.
Ai sensi dell'art. 14 del d.P.R. 633/1972 "per valore normale" si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione

nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. Sul punto, bisogna osservare che il riferimento al valore normale si pone in contrasto con la normativa comunitaria, così come interpretata dalla Corte di Giustizia, per la quale, infatti, nelle permute non è possibile determinare la base imponibile in funzione del "valore normale", siccome ammesso esclusivamente nelle ipotesi tassativamente previste dalla normativa comunitaria ovvero che il valore normale identifica la base imponibile per le sole operazioni tra "soggetti collegati", ex-art. 80 della direttiva n. 29006/112/CE, con divieto di applicazione alle permute. Nel caso oggetto di controversia la fatturazione è avvenuta sulla base di contratti di scambio fra le parti, nei quali era espressamente indicato il prezzo concordato (con allegato il listino dei prezzi ufficiali praticati da una delle parti) che deve quindi essere utilizzato quale base imponibile. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 14

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia, sent., 7 marzo 2013, causa C-19/12; sent. 19 dicembre 2012, causa C-549/11; sent. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11

558. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1946 del 5 maggio 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Orsi**

Aliquota agevolata – Cessioni di beni utilizzati in locali oggetto di ristrutturazione – Non spetta.

L'applicazione dell'aliquota agevolata Iva non può mai riguardare un bene solo perché esso si interseca con una vicenda di ristrutturazione immobiliare, in quanto destinato ad essere impiegato nell'ambito di un locale ristrutturato. Ove così non fosse, si consentirebbe l'applicazione dell'aliquota agevolata anche ove il collegamento del bene rispetto alla ristrutturazione dell'immobile che ospiterà il bene sia del tutto occasionale. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 127-terdecies

559. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2222 del 14 giugno 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Aliquota agevolata per ausili medici funzionali – Requisiti formali e sostanziali – Detraibilità della maggiore Iva non dovuta – Spettanza per applicabilità dello jus superveniens.

L'art. 1, comma 3 bis, d.l. 29 maggio 1989 n. 202, convertito nella l. 28 luglio 1989 n. 263 prevede che tutti gli ausili e le protesi relativi a menomazioni funzionali permanenti vengano assoggettati all'aliquota Iva del 4 %. L'Iva agevolata è destinata alle cessioni a favore di chi sia affetto da menomazioni permanenti e, a tal fine, è necessario che vi sia dimostrazione, per ogni soggetto destinatario degli ausili, della sua personale permanente menomazione funzionale, mediante adeguata certificazione sanitaria che ne attesti l'utilizzazione da parte di malati affetti da menomazione funzionale permanente in mancanza della quale, va invece applicata l'ordinaria aliquota Iva del 22%. Non può quindi ritenersi sufficiente la semplice indicazione dell'Iva agevolata riportata sull'autorizzazione all'erogazione, dovendo essa essere integrata dalla espressa indicazione del carattere permanente della menomazione. Questa dimostrazione non ammette equipollenti, né possono alcuni soggetti sostituire proprie attestazioni alla necessaria certificazione che deve accompagnare destinatario dell'ausilio. Sulla questione della non detraibilità dell'Iva fatturata in misura maggiore del dovuto, la detrazione dell'imposta pagata "a monte" per l'acquisto o l'importazione di beni, o per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, non è ammessa in ogni caso, in quanto non è sufficiente, ai fini della detrazione, che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, ma è altresì indispensabile che esse siano assoggettabili all'Iva nella misura dovuta. Di conseguenza, ove l'operazione sia stata erroneamente assoggettata all'Iva, per la misura non dovuta, restano privi di fondamento non solo il pagamento dell'imposta da parte del cedente (che ha perciò

diritto di chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'Iva) e la rivalsa effettuata dal cedente nei confronti del cessionario (che può quindi chiedere al cedente la restituzione dell'Iva versata in via di rivalsa), ma anche la detrazione operata dal cessionario nella sua dichiarazione Iva, con conseguente potere-dovere dell'Amministrazione di escludere la detrazione dell'Iva così pagata in rivalsa. La previsione di cui al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 6, introdotta dalla l. 27 dicembre 2017 n. 205, art. 1, comma 935, nella parte in cui prevede che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi del d.P.R. 633/72, art. 19 e ss., non aveva, secondo la Suprema Corte, efficacia retroattiva né poteva riconoscersi ad essa valore di norma interpretativa, essendo priva di ogni riferimento al precedente regime ed all'esigenza di una chiarificazione del meccanismo di detrazione dell'Iva contemplato dallo stesso, ma tale orientamento, che negava efficacia retroattiva alla menzionata disposizione deve tuttavia ritenersi superato per effetto dello jus superveniens contenuto nel d.l. 34/19 (c.d. decreto crescita), come modificato dalla legge di conversione n. 58 del 2019, con l'inserimento in essa dell'art. 6, comma 3 bis, che ha aggiunto alla l. 205/2017, art. 1, comma 935, il periodo secondo cui le disposizioni del predetto comma 935 si applicano "anche ai casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della presente legge". (S.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 202/89 convertito in l. 263/89, art. 1, comma 3 bis; d.P.R. 633/72, art. 19; d.lgs. 471/97, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 24001, del 3 ottobre 2018

CESSIONI E PRESTAZIONI ACCESSORIE

560. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 25 del 17 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Gianoli**

Attività accessorie – Introiti da slot machines – Non si applica il pro rata.
Dalla documentazione in atti emerge che l'attività di gioco lecito tramite slot machines impiega solo 4 apparecchi e viene esercitata in uno spazio ridotto all'interno dello stesso locale ove viene esercitata la prevalente e principale attività di somministrazione di alimenti e bevande/bar. In tal modo organizzata e svolta l'attività di gioco appare accessoria e secondaria sia per la esigua occupazione di spazi, sia per assenza di specifica struttura; e il tutto con uso estremamente limitato di lavoro, di mezzi, risorse e acquisti ad essa dedicati, sia infine per il ridotto apporto al volume di affari prodotto dalla società; in sostanza tale attività non risulta essere gravata da specifici costi e acquisti di beni necessari ed esclusivi per il suo svolgimento; nel caso pertanto di applicazione del "pro rata" agli introiti da slot machines, risulterebbe sproporzionata la reale incidenza dell'Iva rispetto a quella di tale imposta, per effetto della piena detraibilità, correlata alla attività principale di bar. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19-bis

561. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 26 del 17 febbraio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Gianoli**

Attività accessorie – Introiti da slot machines – Si applica il pro rata.
Quanto alla fattispecie concreta si osserva che anche il ramo di attività slot machines è da considerare oggettivamente attività propria, così come fra l'altro individuata anche nello statuto speciale della società; è pure attività perdurante e continua, esercitata in appositi spazi attrezzati, non occasionale, e neppure può essere considerata accessoria, cioè di sussidio-supporto e connessa a quella principale, considerato anche il notevole provento da essa derivante; ovvio che il tutto presuppone a monte altrettanto impegno di risorse ad essa

dedicate. Il procedimento applicato dall'Ufficio in sede di accertamento per il recupero dell'Iva con il meccanismo del "pro rata" appare quindi nel caso motivato e nella sostanza fondato. Quanto alle sanzioni si ritengono nella fattispecie non irrogabili, in presenza comunque di taluna incertezza sulla complicata normativa e di non univoci orientamenti giurisprudenziali sui derivati contenziosi. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 11085/2008, 6194/2001, 13992/2001, 4613/2016; Corte europea 29.04.2004 e 11.06.2009

DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ

562. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 134 del 7 giugno 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco**

Accollo di debito di imposta – Indebita compensazione con crediti inesistenti – Solidarietà del debitore originario.

Nel caso di specie il contribuente aveva sottoscritto quote di partecipazione di nuova emissione di una società italiana con conferimento della propria ditta. Tra gli elementi patrimoniali della ditta conferita vi erano debiti erariali che venivano acquisiti dalla società italiana conferitaria la quale li estingueva utilizzando in compensazione propri crediti fiscali. In esito a verifica fiscale emergeva l'inesistenza dei crediti fiscali utilizzati dalla società italiana conferitaria in compensazione dei debiti di imposta conferiti, con conseguente recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate che procedeva nei confronti del contribuente conferente, quale debitore originario, posto che l'accollo non libera quest'ultimo ex art. 8, l. n. 212 del 2000. (G.O.)

Riferimenti normativi: l. n. 212 del 2000

SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE

563. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1815 del 13 maggio 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Aquino**

Iva all'importazione – Assimilabilità ai dazi – Non sussiste – Tributo interno – È tale – Assolvimento dell'obbligazione tramite il meccanismo del reverse charge – Legittimità.

Il sistema dell'Iva all'importazione è incardinato in quello generale dell'Iva, poiché l'Iva all'importazione non colpisce il prodotto importato in quanto tale, ma si inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'Iva, che colpisce, secondo criteri obiettivi, sia le operazioni interne degli Stati membri, sia le operazioni all'importazione. Ne consegue che l'Iva all'importazione, seppur segnata da specificità procedimentali e sanzionatorie, rispetto a quella intracomunitaria, costituisce tributo interno non assimilabile ai dazi e ben può essere assolta mediante il meccanismo contabile del reverse charge, senza che ciò configuri un congegno elusivo o frodatorio. In presenza di un contratto di appalto avente ad oggetto una articolata prestazione di servizi, resi da un soggetto extracomunitario a un soggetto passivo residente nel territorio italiano, l'imposta viene assolta dal soggetto passivo italiano mediante il meccanismo dell'inversione contabile, che determina altresì l'assolvimento dell'imposta all'importazione. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 7 ter, co. 1, lett. a)

DETRAZIONE E RIVALSA

564. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 308 del 18 maggio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Intermediazione di manodopera – Somministrazione irregolare – Divieto – Appalto non genuino – Nullità del contratto – Prestazioni della ditta intermediaria – Non fatturabili – Indetraibilità dell'Iva.

Stante il divieto di intermediazione di manodopera (sub specie di somministrazione irregolare), la fattispecie di un appalto non genuino, con non idoneo rapporto di lavoro e utilizzo illegittimo della prestazione lavorativa, configura la nullità del contratto, che incide ai fini dell'Iva e dell'Irap. Non può quindi essere condivisa l'ipotesi della fatturazione delle prestazioni rese da parte della ditta intermediaria, quando la somministrazione sia del tutto illegittima; con la conseguente perdita del diritto alla detrazione della relativa imposta. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 18808 del 28 luglio 2017; Cass., sez. V, ordinanza n. 938 del 17 gennaio 2018; Cass., sez. V, ordinanza n. 28953 del 12 novembre 2018

565. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 2 del 15 settembre 2020. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Intermediazione di manodopera – Somministrazione irregolare – Divieto – Appalto non genuino – Nullità del contratto – Prestazioni della ditta intermediaria – Non fatturabili – Indetraibilità dell'Iva.

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, con specifico riguardo all'onere della prova (art. 2697 c.c.), spetta all'Ufficio che contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'Iva provare l'esistenza della frode e il coinvolgimento in essa del committente; spetta, invece, al cessionario provare il diritto alla detrazione e l'esistenza della propria buona fede. Tanto premesso, l'assenza di struttura operativa, di personale e di utenze, di immobili idonei a commerciare nonché la sussistenza di rilevanti anomalie fiscali o la vendita sottocosto o con margini irrisori non correlati alla pratica commerciale, costituiscono elementi indiziari idonei a provare la natura di società "cartiere" delle ditte fornitrici. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; d.P.R. 633/1972, artt. 53 e 54

566. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 5 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni**

Associazione sportiva – Spese pubblicità e sponsorizzazione – Detrazione – Presupposti.

L'attività promozionale ha natura pubblicitaria quanto il rapporto tra detta attività e l'evento sportivo è puramente casuale, mentre si ricade nella sponsorizzazione quando vi sia un rapporto continuativo. Ai sensi dell'art. 1, c. 470, della l. 311/04, tuttavia, per le associazioni sportive dilettantistiche, che utilizzino impianti sportivi con una capienza massima di tremila posti, la pubblicità è sempre da ritenersi occasionale rispetto all'evento sportivo svolto. In questi casi, quindi, la distinzione tra "mera occasionalità" e "connessione" con l'evento sportivo è risolta di diritto, e, di conseguenza, l'Iva ammessa in detrazione è pari al cinquanta per cento di quella indicata in fattura. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 331/04, art. 1, comma 470

567. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 14 del 7 gennaio 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Ercolani**

Avviso di accertamento – Diritto di difesa – Difetto contraddittorio – La buona fede non basta per superare la prova di resistenza.

L'obbligo del contraddittorio, endoprocedimentale, può essere adito come motivo di ricorso limitatamente ai tributi c.d. "armonizzati", escludendo, quindi, i tributi non armonizzati. L'omissione della formalità procedimentale, però, dà luogo all'illegittimità dell'accertamento soltanto se la parte ricorrente dimostri che tale omissione ha inciso sul merito dell'accertamento. L'onere della prova deve essere effettivamente dimostrata e non è sufficiente la buona fede a raggiungere la "prova di resistenza". (A.Sam.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/2012, art. 8 co. 2; d.lgs. 546/92, art. 36

568. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1967 del 7 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Donvito**

Indebita detrazione di fatture per operazioni inesistenti – Ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione e contribuente.

Nell'ambito di una condotta illecita perpetrata per mezzo di negozi simulati apparentemente leciti e finalizzati a camuffare la dazione della tradizionale "tangente", grava sul contribuente che invoca il diritto alla detrazione l'onere della prova contraria circa l'esistenza delle operazioni imponibili ovvero di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di percepire il carattere fraudolento delle operazioni. (M.A.P.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12258 del 18 maggio 2018

569. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2107 del 13 maggio 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Maellaro**

Detrazione – Pro rata – Attività svolta in concreto.

In tema di Iva, per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti (c.d. pro rata), occorre considerare l'attività in concreto svolta in modo prevalente dall'impresa, assumendo a tal fine rilevanza l'esistenza di una contabilità distinta e la misura ingente dell'ammontare dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 8813 del 29 marzo 2019

570. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 94 del 25 marzo 2021. Presidente: Rabai, Estensore: Bocchiola**

Frodi carosello – Consapevolezza di partecipare ad una frode – Assenza di indizi della natura fraudolenta della operazione – Detraibilità Iva – Sussiste.

L'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto alla detrazione debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che il contribuente al momento dell'acquisto del bene o del servizio sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore. In assenza di indizi (che l'Ufficio deve indicare) idonei a provare l'inesistenza soggettiva delle contestate operazioni, la detrazione spetta. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25106 del 10/11/2020

571. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 230 del 14 gennaio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino**

Omessa presentazione della dichiarazione – Diritto alla detrazione – Ammissibile – Termine esercizio del diritto – Perentorio.
Il soggetto passivo Iva che non abbia presentato la dichiarazione annuale può far valere il diritto alla detrazione dell'imposta nel giudizio di impugnazione della cartella di pagamento che sia stata emessa dal Fisco a seguito di controllo automatizzato ex art. 54-bis del d.P.R. 633/72, a condizione che riesca a dimostrare che tale diritto era sorto per effetto del perfezionamento di operazioni imponibili e, comunque, che lo stesso è stato esercitato entro il termine perentorio di cui all'art. 19, comma 1, del d.P.R. 633/72. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19, comma 1 e art. 54-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016

572. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 322 del 19 gennaio 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Fichera**

Omessa dichiarazione e liquidazioni periodiche – Accertamento induttivo – Legittimo – Mancata registrazione fatture passive – Diritto alla detrazione dell'imposta – Esclusione – Legittima – Violazione direttiva Iva – Non sussiste.
Nella contemporanea assenza, sia della dichiarazione annuale, che delle liquidazioni periodiche prescritte dagli artt. 27 e 33 del d.P.R. 633/72, l'Ufficio, che legittimamente procede ad emettere un accertamento induttivo nei confronti del contribuente, ai sensi dell'art. 55 del d.P.R. 633/72, è autorizzato ad escludere il diritto alla detrazione dell'imposta risultante dalle fatture passive ricevute dal contribuente, per le quali lo stesso abbia omesso qualsiasi forma di annotazione/dichiarazione e liquidazione infrannuale o annuale dell'imposta, senza che ciò violi la direttiva Iva, dal momento che, come sancito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il principio della detrazione dell'imposta (principio di effettività) può eccezionalmente essere derogato dagli Stati membri per motivi di cautela fiscale. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 27-33 e 55

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sentenza dell'8 maggio 2008 nella causa C-95/07, Ecotrade

573. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 426 del 26 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Detrazione – Costi di rappresentanza – Costi di pubblicità.
In tema di Iva, costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio o l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese di pubblicità o di propaganda quelle sostenute per iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi o comunque dell'attività svolta. I costi che riguardano messaggi finalizzati ad informare i consumatori e la potenziale clientela della ubicazione dell'attività e dei beni venduti, rientrano tra le spese di pubblicità e non tra le spese di rappresentanza, pur se non determinano un incremento commerciale nell'anno in corso o in quelli successivi. Sicché sono deducibili ed è detraibile l'intera Iva. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 9567/2007, 17602/2008, 3433/2012, 3087/2016, 20731/2019

574. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1848 del 17 maggio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Sciarini**

Detrazione – Reverse charge – Criterio dell'inerenza – Principio della neutralità – Atti traslativi a titolo oneroso – Imposta di bollo – Imposta ipotecaria e catastale – Esenzione.

Il principio fondamentale della neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'Iva pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, e che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel capo I del titolo X della direttiva Iva, intitolato "Origine e portata del diritto o detrazione" mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'Iva, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. Tali principi trovano necessariamente applicazione anche in caso di auto fatturazione, giacché le relative registrazioni, anche nel coso di "reverse charge" assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda, con l'assunzione del debito avente od oggetto l'Iva a monte e la successiva detrazione dell'Iva a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., ordinanza n. 12649/2017; Cass. civ., sentenza n. 24022/2013

575. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2390 del 28 giugno 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Ramondetta**

Detrazione – Requisiti – Termine per la presentazione della dichiarazione.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno stabilito che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili . Pertanto, la questione si sposta su un piano esclusivamente fattuale, dovendosi verificare in concreto l'avvenuto rispetto della predetta cornice biennale, circostanza che non ricorre nella fattispecie, per non avere la contribuente dedotto il credito entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di maturazione. Ne consegue che alla contribuente non solo non può essere riconosciuto il diritto alla detrazione, come affermato dalla Commissione, ma neppure il diritto al rimborso, in quanto avrebbe dovuto attivare il c.d. rimborso anomalo di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, SS.UU., sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016

FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE

576. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 632 dell'11 febbraio 2021. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

Riduzione del compenso – Sopravvenuto accordo fra le parti – Nota di variazione.
I commi 2 e 3 dell'art. 26 riconoscono il diritto al recupero dell'imposta in tutti i casi in cui alla base del rapporto sottostante lo scambio di prestazioni o servizi si verifichi un evento sopravvenuto in grado di incidere sul rapporto sottostante tanto da stravolgerlo, determinando il venir meno del titolo negoziale e/o alterarlo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, così da venire espressamente riconosciuta la possibilità di variare in diminuzione l'Iva. (V.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 6 e 26

577. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2069 dell'11 maggio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Moroni**

Fatturazione – Contenuto essenziale – Descrizione dei beni e servizi oggetto dell'operazione – Detrazione e deduzione.
All'interno della fattura occorre inserire in maniera fedele tutti i dati obbligatori previsti dall'art. 21 del d.P.R. 633/72, fra i quali risulta determinante la descrizione dettagliata del bene o del servizio. La fattura con descrizione generica comporta sia l'indetraibilità dell'Iva, sia l'indeducibilità del costo. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 21, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27777 del 22 novembre 2017

578. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1099 del 18 marzo 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Note di variazione – Operazioni inesistenti – Inapplicabilità.
La speciale procedura di variazione prevista dall'art. 26, d.P.R. 633/72, presuppone necessariamente che l'operazione, per la quale sia stata emessa fattura, da rettificare perché venuta meno in tutto o in parte in conseguenza di uno degli specifici motivi indicati nel secondo comma della norma stessa, sia una operazione vera e reale, e non già inesistente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 11396 del 3 giugno 2015

579. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1317 del 1° aprile 2021. Presidente: Venditti, Estensore: Conconi**

Consorzi – Costituiti per gli scopi previsti dall'art. 2602 c.c. – Imprese consorziate – Fatturazione – Obblighi.
Il consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602, c.c., non potendo avere per sé alcun vantaggio o svantaggio, che appartiene unicamente e solo alle imprese consorziate, ha l'obbligo di ribaltare sulle stesse tutte le operazioni economiche realizzate da una o più imprese consorziate, oppure dallo stesso consorzio con strutture proprie o con impiego di imprese terze, sicché le singole consorziate sono tenute ad emettere fatture, ai fini Iva, nei confronti del consorzio in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei proventi delle commesse ad essa attribuiti, nonché autofattura, in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei costi". (F.V.A.)

Riferimenti normativi: art. 2602 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 26480 del 17 dicembre 2014

DICHIARAZIONI E PAGAMENTI

580. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2243 del 20 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Compensazione crediti Iva – Mancato visto di conformità – Violazione meramente formale – Omesso versamento – Non sussiste.

In tema di compensazione di crediti Iva, la mancata apposizione del visto di conformità del responsabile del centro di assistenza fiscale previsto dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, sulla dichiarazione del contribuente, configura una violazione meramente formale (anche ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni), non equiparabile ad un omesso versamento, in quanto non pregiudica l'esercizio delle attività di controllo da parte dell'ente accertatore e non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78 del 2009, art. 10, comma 1, lett. a), n. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza 26 febbraio 2020, n. 5289

PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO

581. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1992 del 6 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Di Fonzo**

Motivazione avviso di accertamento – Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Presunzioni.

Qualora l'Ufficio fornisca sufficienti elementi acquisiti attraverso gli accertamenti ed i controlli a sua disposizioni, idonei a sostenere l'affermazione che alcune fatture riflettono operazioni in tutto o in parte fittizie, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza di tali operazioni si sposta sul contribuente. Tale ultima prova non può, tuttavia, consistere nella esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 1727 del 26 gennaio 2007; Cassazione, sez. V, sentenza n. 24426 del 30 ottobre 2013

582. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2010 dell'11 maggio 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Ercolani**

Motivazione avviso di accertamento – Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Presunzioni semplici – Conoscenza o conoscibilità da parte del contribuente acquirente.

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione finanziaria che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo, ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emessa da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al

concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 4428 del 20 febbraio 2020

583. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2020 dell'11 maggio 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Motivazione avviso di accertamento – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Presunzioni semplici – Malafede del contribuente.
Nel caso di contestazione di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, l'Ufficio deve solo dimostrare, anche in maniera indiziaria, che la prestazione riportata nei documenti contabili non sia stata posta in essere e non anche provare la malafede del contribuente. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 19377 del 17 settembre 2020

584. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2695 del 14 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Buona fede del cessionario – Presunzioni semplici.
Non è precluso al cessionario dei beni il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, nel caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'inesistenza soggettiva dell'operazione realizzata "a monte" tra il cedente ed il suo fornitore, laddove emerga il rapporto di coniugio tra l'amministratore di fatto della società cedente e la socia della società cessionaria, atteso che tale elemento fattuale non è sufficiente a dimostrare la consapevolezza da parte della cessionaria della falsità delle fatture emesse dalla società fornitrice, non potendosi invero richiedere al cessionario un controllo sui "fornitori del proprio fornitore". (A.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633 del 1972, art. 19; direttiva n. 388/1977/CEE, art. 17

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, n. 1208 del 25 novembre 2019

585. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 74 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Correra**

Fatture relative ad operazioni inesistenti – Contestazione della deduzione – Onere della prova – Riparto.
In tema di Iva, qualora l'Agenzia delle Entrate contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione fatturata 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 indeducibili, non essendo 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. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 54

SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI

586. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 7 del 15 gennaio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Associazioni senza fini di lucro – Pro-loco – Proventi commerciali – Regime speciale – Valenza ai fini Iva.

In base alla direttiva Iva 2006/112/UE è necessario lasciare agli Stati membri la possibilità di mantenere i loro regimi speciali. La previsione di cui all'art. 25 della l. 133/99, in base alla quale, a determinate condizioni ed entro certi limiti, i proventi conseguiti dalle pro-loco non concorrono al reddito imponibile, può esplicare quindi i propri effetti anche ai fini Iva. Pertanto, le cessioni di beni e prestazioni di servizi che rispettino le condizioni normative restano escluse dal campo di applicazione dell'Iva e non sono considerate a tutti gli effetti operazioni commerciali in quanto forme di autofinanziamento dell'ente associativo. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 133/99, art. 25; l. 398/91

587. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 26 del 19 gennaio 2021. Presidente: Novik, Estensore: Boschetto**

Associazioni sportive dilettantistiche – Regime speciale Iva – Termine decadenza accertamento – Non applicabile.

Nello speciale regime Iva degli intrattenimenti e giochi previsto dall'art. 74, comma 6, d.P.R. 633/1972, applicabile sui proventi da spettacoli alle associazioni sportive dilettantistiche, ai sensi dell'art. 2, comma 3, l. 391/1991, il termine di decadenza dell'accertamento non è quello disciplinato dall'art. 57 del medesimo decreto bensì quello fissato dall'art. 40 d.P.R. 640/1972 con accertamento del tributo e delle violazioni entro il termine di decadenza di cinque anni dal giorno di commissione della violazione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: l. 391/1991, art. 2, co. 3; d.P.R. 633/1972, art. 74, co. 6

RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA

588. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 301 del 12 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Spese per migliorare l'attività di impresa – Acquisto di beni ammortizzabili – Costi sostenuti dal locatario – Detraibilità – Rimborso dell'eccedenza – Presupposti.

Poiché con riferimento ai costi sostenuti dal locatario per migliorare la redditività dell'impresa, quali spese di trasformazione ed ampliamento di proprietà altrui ma destinate all'esercizio dell'attività d'impresa, deve riconoscersi la detraibilità dell'Iva, vi è da osservare che l'art. 30, comma 3, lettera c, del d.P.R. 633/1972 consente il rimborso dell'eccedenza detraibile limitatamente all'imposta relativa all'acquisto di "beni ammortizzabili". La norma non indica se tali beni debbono essere di natura materiale o immateriale e nel silenzio non si può che ritenere che li contempli entrambi, purché siano ad uso durevole, la cui vita non si esaurisca in una annualità e che, quindi, siano soggetti ad ammortamento per quote annuali. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30, comma 3, lett. c)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., n. 11533 dell'11 maggio 2018

589. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 98 del 10 giugno 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Diniego di rimborso – Obbligo del contraddittorio preventivo – Non sussiste.
L'atto di diniego di rimborso non è un atto che esprime la potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria; dunque l'Ufficio non è tenuto a notificare alcun preavviso di diniego né ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale, richiesto invece per i tributi "armonizzati". Allorquando il contraddittorio preventivo è dovuto, la sua mancata attivazione non determina l'automatica nullità dell'atto, necessitando che il contribuente provi che se il contraddittorio fosse stato attivato, si sarebbe giunti a un risultato diverso da quello reclamato. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 30 e 38 bis

590. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 43 del 4 marzo 2021. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

Credito Iva – Rimborso – Dichiarazione Iva omessa – Onere della prova.
La neutralità dell'Iva comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'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. A tal fine, la omessa contestazione, da parte dell'Ufficio nella fase precontenziosa, del diritto di credito vantato dal contribuente, non consente di ritenere de plano invocabile il principio di non contestazione, che non trova applicazione al di fuori della sede contenziosa. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016

591. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 71 del 23 marzo 2021. Presidente: Platania, Estensore: Formighieri**

Rimborso – Sospensione – Fermo amministrativo – Eccesso di cautela.
Presupposto normativo di applicabilità dell'istituto della sospensione del rimborso Iva, non è la prova dell'esistenza del credito bensì la mera "ragione di credito", la quale può derivare anche da un processo verbale di constatazione, non essendo necessario che la contropretesa dell'Ufficio si fondi, invece, sull'adozione di avvisi di accertamento. Tuttavia, lo strumento a disposizione dell'Ufficio per garantire l'eventuale esercizio della compensazione tra ragioni di credito verso il contribuente e rimborsi al medesimo non deve finire per determinare un eccesso di cautela. Ne consegue che una volta esattamente quantificata la pretesa erariale nell'avviso di irrogazione sanzione o nell'avviso di accertamento, il rimborso deve essere effettuato per la parte che non trova specifica giustificazione nei crediti vantati dall'Agenzia delle Entrate. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 23

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 4038 del 12 febbraio 2019

592. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 104 del 19 maggio 2021. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Accollo debito altrui – Non liberatorio – Credito fittizio utilizzato in compensazione – Onere della prova – Non sussiste.
L'art. 8, c. 2, della l. 212/00 sancisce il chiaro principio secondo cui l'eventuale pagamento dell'imposta a mezzo di crediti fiscali altrui non libera il debitore dall'onere di pagare fino a

quando non sia stato accertato l'effettivo adempimento da parte dell'accollante. L'accollo del debito d'imposta altrui non libera infatti il contribuente originario, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria è libera di rivolgersi a quest'ultimo se assume che il credito utilizzato in compensazione non sia sussistente. Non avendo l'accollo, per espressa volontà legislativa, alcuna capacità liberatoria del debitore, grava sul contribuente provare che l'accollante era effettivamente titolare del credito e poteva utilizzarlo in compensazione, risultando a tal fine irrilevanti documenti attestanti unicamente l'acquisto e l'utilizzo dei crediti ma non la loro effettiva consistenza. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8

593. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 125 del 14 giugno 2021. Presidente: Platania, Estensore: Cantoni**

Rimborso – Dichiarazione Iva omessa – Onere della prova.
La neutralità dell'Iva comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'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. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016

594. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 48 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Fagnoni**

Credito Iva in assenza della presentazione della dichiarazione da cui deriva – Sussiste.
Non può essere disconosciuto, una volta individuata la sussistenza, un credito Iva relativo ad un determinato anno, a causa della mancata dichiarazione del periodo d'imposta inerente; dovendo l'Amministrazione finanziaria provvedere, appunto, "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria". Lo dice la Commissione tributaria la quale, rifacendosi a un precedente orientamento della Cassazione, ha accolto il ricorso. L'Agenzia delle Entrate ha tutti gli strumenti, quali tra gli altri le procedure automatizzate e i dati in loro possesso, per poter effettuare opportune verifiche. (A.Sam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, nn. 17757 e 17758 del 2016

595. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 393 del 27 gennaio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Mazzotta**

Rimborsi – Sospensione – Applicabilità – Esclusione.
La sospensione rimborsi, prevista in generale dall'art. 23 del d.lgs. 472/1997, non è applicabile all'Iva, in quanto derogata dall'art. 38-bis del d.P.R. 633/1972, che costituisce una norma speciale in ambito Iva. Il cumulo dei due istituti, inoltre, si porrebbe in contrasto con il principio di neutralità/proporzionalità dell'Iva. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 38-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 2893 del 31 gennaio 2019

596. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1367 del 23 marzo 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro**

Rimborso credito – Società estinta.
L'omessa esposizione del credito Iva nel bilancio finale di liquidazione di una società non è elemento che può pregiudicare il diritto del contribuente al rimborso. Inoltre, in presenza di estinzione della società, i crediti non inclusi nel bilancio finale di liquidazione si trasferiscono ai soci, ad eccezione delle mere pretese ovvero dei crediti ancora incerti per i quali dalla cancellazione si presume la rinuncia agli stessi. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 4559 del 21 febbraio 2020

597. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1728 del 21 aprile 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Schiavini**

Credito Iva – Visto di conformità.
L'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto a ciò non abilitato non rende necessariamente indebito l'utilizzo in compensazione del relativo credito Iva, ove il medesimo sia comunque sussistente. Il contribuente è semmai incorso in una mera violazione formale e non possono essere a lui addossate le conseguenze della mancata iscrizione, da parte del professionista, all'apposito albo. Tale iscrizione, peraltro, non è subordinata al superamento di prove o concorsi, bensì alla produzione di documentazione che, nel caso di specie, il professionista ha comunque successivamente dimesso, ottenendo in seguito l'iscrizione. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: l. 164/99, art. 21

598. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1990 del 6 maggio 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Di Fonzo**

Termine di decadenza – Omesse dichiarazioni successive all'anno in cui è sorto il credito.
In tema di Iva, alla domanda di rimborso non rientrante tra quelle previste dall'art. 30 del d.P.R. 633/72 si applica in via residuale l'art. 21, comma 2, del d.lgs. 546/92, ai sensi del quale la domanda di restituzione non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21, comma 2; d.P.R. 633/72, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 21674 del 23 ottobre 2015

599. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1993 del 10 maggio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Rimborso – Legittimazione – Rivalsa – Rapporti tra cedente e cessionario.
In merito ai rapporti tra cedente/prestatore, cessionario/committente e Fisco, soltanto il primo ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 17 e 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 23288 del 27 settembre 2018

600. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2902 del 29 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola**

Cessazione dell'attività – Diritto al rimborso – Sussiste.
La cessazione dell'attività di lavoro del richiedente non consente all'Amministrazione di precludere il diritto al rimborso dell'Iva, a pena di realizzazione di un indebito arricchimento. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21

601. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 139 del 15 giugno 2021. Presidente: Calia, Estensore: Ascione**

Credito di imposta indebitamente compensato per mancanza del visto di conformità – Definizione agevolata delle sanzioni – Non applicabilità.
La compensazione di un credito di imposta oltre la soglia di compensabilità normativamente prevista, in mancanza del visto di conformità, costituisce omesso versamento di imposta per la parte di credito compensato in eccedenza rispetto alla soglia di compensabilità normativamente prevista. Inoltre trattandosi di violazione sostanziale, le sanzioni per omesso versamento non sono definibili ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 372 del 1997, art. 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23715 del 2016

602. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 163 del 30 giugno 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Diniego rimborso – Assenza del presupposto – Motivazione.
Emerge dagli atti che la ricorrente nell'istanza di rimborso non allega documentazione contabile, per tale fatto tale istanza, come afferma la Suprema Corte, non è giuridicamente valida; né è possibile sanare tale inadempimento con il deposito successivo di documenti, atteso che il procedimento di cui all'art. 7 l. n. 212/2000 è riferibile agli atti impositivi e non a quelli impugnati. Inoltre, riguardo alla motivazione del diniego, essa deve essere esaustiva solo per gli atti impositivi laddove l'Amministrazione finanziaria deve precisare e motivare le ragioni di fatto e di diritto delle pretese erariali. Invero la Suprema Corte ha precisato che: ''... non avendo natura impositiva, il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria che nega il rimborso dell'Iva in assenza del presupposto di cui all'art. 30 del d.P.R. n. 633/72 non deve indicare le ragioni di fatto e di diritto che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione". (M.Fal.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7; d.P.R. 633/72, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 27377/2019; Cassazione civile, sentenza 21400/2012; Cassazione civile, sentenza n. 1822/2019 – Cassazione civile, sentenza n. 12291/2018; Cassazione, sentenza n. 8928/2014

603. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 206 del 13 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

Liquidazione anticipata dei crediti Iva – Costi per rilascio fideiussioni e garanzie in favore dell'Ufficio – Richiesta di rimborso – Diniego – Legittimo.
È legittimo il diniego di rimborso dei costi sostenuti dal contribuente per il rilascio di fideiussioni e garanzie, che sono state prestate all'Agenzia delle Entrate al fine di ottenere la liquidazione anticipata dei crediti Iva trimestrali e annuali, ai sensi dell'art. 38-bis del d.P.R. 633/72. Il provvedimento di diniego non si pone in contrasto con l'art. 8, comma 5, della l. 212/2000, né con la direttiva Iva, dal momento che il contribuente che voglia ottenere il rimborso di crediti

Iva prima dell'anno fa una scelta libera, la quale implica il sostenimento di taluni costi per la presentazione delle adeguate garanzie richieste dalla norma. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 38-bis

604. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 518 dell'11 febbraio 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo**

Credito d'imposta evidenziato in dichiarazione – Rimborso – Termine biennale di decadenza – Non si applica – Termine decennale di prescrizione – Si applica.
Qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, l'azione volta al relativo recupero è sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale atteso che l'indicazione del credito costituisce già istanza di rimborso. In particolare, una volta esercitato tempestivamente in dichiarazione il diritto al rimborso, non è applicabile il termine biennale di decadenza, previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. 546/1992 e non è necessaria una specifica istanza di rimborso. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, ordinanza 33018/2019

605. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 902 del 3 marzo 2021. Presidente: Currò, Estensore: De Domenico**

Soggetto incaricato di apporre il visto di conformità privo dei requisiti formali per l'iscrizione nell'apposito albo – Violazione formale – Sussiste – Diritto al rimborso del credito Iva – Sussiste.
Il diritto all'utilizzo di un credito Iva non può essere negato per il solo fatto che il soggetto a cui si è affidato il contribuente per l'apposizione del visto di conformità risulti non in possesso dei requisiti formali per l'iscrizione nell'apposito elenco rilevante per l'apposizione del visto. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 38

606. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1219 del 26 marzo 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini**

Rimborso – Domanda – Presentazione con la dichiarazione annuale – Istanza di rimborso – Costituisce presupposto per l'esigibilità del credito – Termine – Prescrizione decennale.
La domanda di rimborso dell'Iva deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, mentre la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso; inoltre il termine non è quello biennale di cui al comma 2 dell'art. 21, d.lgs. n. 546/1992, bensì quello decennale di prescrizione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 4145 del 2 marzo 2016

607. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1260 del 30 marzo 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Ursilli**

Crediti – Dichiarazione omessa – Riporto – È ammesso – Sanzioni – Inapplicabilità – Sussiste.
Il contribuente può procedere sia alla compensazione che al riporto del credito Iva scaturente da una dichiarazione omessa, in quanto il credito deriva dalla legge e non dalla dichiarazione; detto credito assume valore dal momento in cui è sorto e siffatto momento va individuato non nella presentazione della dichiarazione, ma in quello di verificazione dei suoi presupposti,

inoltre il riconoscimento del diritto della contribuente a vedere scomputato il proprio credito ha effetto pure sui profili concernenti gli interessi e le sanzioni. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. trib., ordinanza n. 25288 del 9 ottobre 2019

608. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2059 del 4 giugno 2021. Presidente: Gravina, Estensore: Borsani**

Credito Iva – Necessaria coincidenza tra professionista che assevera credito e professionista che invia dichiarazione – Non sussiste – Diritto al rimborso – Sussiste.
Contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, la normativa in materia di rimborsi Iva non prevede affatto la coincidenza tra il professionista che appone il visto di conformità ed il professionista intermediario che provvede all'invio telematico della relativa dichiarazione. Deve essere subito rilevato che tale tesi non è suffragata da alcun valido richiamo a fonti normative, fondandosi unicamente su circolari. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997

609. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2072 del 4 giugno 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borsani**

Coincidenza fra intermediario che invia la dichiarazione e professionista che appone il visto di conformità – Non è prevista.
In tema di rimborso di credito Iva mediante cd. conto fiscale, nel caso di ritardo nell'accredito delle somme, idoneo a costituire in mora "ex re" l'Amministrazione finanziaria, il termine di decorrenza degli interessi moratori spettanti al contribuente ai sensi dell'art. 78, comma 33, della l. n. 413 del 1991 e dell'art. 20 del d.m. n. 567 del 1993, come modificato dall'art. 1 del d.m. n. 309 del 2003, è di sessanta giorni dalla richiesta al concessionario, ovvero dalla disposizione dell'Ufficio, mentre i crediti del contribuente cessano di produrre interessi dalla data di comunicazione della disposizione di pagamento al concessionario della riscossione che gestisce il conto fiscale. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: l. n. 413/1991, art. 78, comma 33; art. 20 d.m. n. 567/1993, come modificato dall'art. 1 del d.m. n. 309/2003

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ordinanza, 30/07/2018, n. 20115

610. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 19, sentenza n. 2103 del 7 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Superamento del limite di compensazione – Possibilità di definizione agevolata – Sussiste.
L'art. 15, co. 1, lett. d) del d.lgs. n. 158/2015 ha introdotto una nuova e specifica disciplina per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di crediti d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante (art. 13, co. 4, d.lgs. n. 471/97). Tale fattispecie, quindi, non può più essere equiparata e non è più riconducibile alla categoria giuridica dell'"omesso versamento" di cui all'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471/97, per la quale è esclusa la possibilità della definizione agevolata della sanzione ai sensi degli artt. 16, co. 3, e 17, co. 2, d.lgs. n. 472/97. (R.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471/97, art. 13, co. 4; d.lgs. n. 472/97, artt. 16 co. 3 e 17 co. 2

611. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2142 dell'8 giugno 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Faranda**

Credito esposto in dichiarazione – Provvedimento dell'Amministrazione finanziaria – Mancata adozione – Decadenza.

In tema di rimborsi, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum". (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 57, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 5069 del 15/03/2016

612. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2227 del 14 giugno 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

Distinzione fra i rapporti scaturenti dalla effettuazione di operazione imponibile – Istanza di rimborso presentata dal cessionario per Iva erroneamente applicata – Inammissibilità.

Occorre distinguere tra la posizione del soggetto che esercita il diritto alla detrazione dell'imposta versata nell'operazione di acquisto a monte (ossia, in caso di eccedenza a credito, ne chiede il rimborso con la dichiarazione fiscale) con la ben diversa posizione del soggetto che ha assolto l'Iva in rivalsa nei confronti del soggetto passivo (emittente la fattura). Il rischio di confusione discende dal fatto che dal compimento dell'operazione imponibile scaturiscono tre rapporti (uno, tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativo al pagamento dell'imposta; un secondo, tra il cedente e il cessionario, concernente la rivalsa; un terzo, tra l'Amministrazione e il cessionario, relativo alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa), i quali, peraltro, pur essendo collegati, non interferiscono. Sicché il cedente non può opporre al cessionario, il quale agisca nei suoi confronti per restituzione dell'indebito, l'avvenuto versamento dell'imposta; il cessionario non può opporre all'amministrazione, che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura, che l'imposta è stata assolta in rivalsa e versata all'amministrazione medesima; il prestatore che abbia proceduto, in favore dell'Erario, a un versamento Iva superiore al dovuto è legittimato a pretendere il rimborso dell'Amministrazione finanziaria, non ostandovi la circostanza che abbia recuperato mediante rivalsa la pretesa eccedenza d'imposta del committente. Nell'ambito dei rapporti tra cedente/prestatore, cessionario/committente e Fisco, soltanto il cedente/prestatore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra il cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa. Sicché soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie. Il fruitore dei beni o servizi può ordinariamente ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata esperendo nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 633/72, art. 19 ter

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sez. IV, c-38/16, sentenza del 14 giugno 2017; Cassazione, sez. I, sentenza n. 780 del 13 gennaio 2017; Corte di Giustizia U.E., sez. IV, c-564/15, sentenza del 26 aprile 2017; Corte di Giustizia U.E., sez. V, c-660/16, c-661/16, sentenza del 31 maggio 2018

DECADENZA E PRESCRIZIONE

613. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 1 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni**

Credito Iva – Rimborso – Manifestazione di volontà in dichiarazione – Prescrizione decennale. L'esposizione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi, anche se il contribuente non ne chiede il rimborso, fa sì che il credito si prescriva nel termine ordinario di dieci anni e non nel più breve termine biennale di cui all'art. 21 del d.lgs. 546/1992. Ciò in quanto l'indicazione del credito nel quadro RX, pur in assenza di una specifica domanda di rimborso, integra una manifestazione di volontà sufficiente ad ottenerne il rimborso e quindi costituisce il dies a quo per il computo decennale del termine di prescrizione. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 26371 del 17 ottobre 2019

614. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 88 del 23 aprile 2021. Presidente: Platania, Estensore: Celenza**

Rimborso Iva – Decadenza – Rilevabile d'ufficio.
Considerato che la decadenza è posta a tutela di diritti patrimoniali indisponibili della Pubblica Amministrazione, il mancato rispetto del termine per la presentazione della richiesta di rimborso dell'Iva può essere rilevato d'ufficio dal giudice anche in secondo grado, purché emerga dagli elementi comunque acquisiti agli atti del giudizio. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 633/72, art. 30-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 22399 del 26 settembre 2017

615. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1867 del 17 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Palma**

Dichiarazione – Emendabilità – Termini.
L'unico limite all'emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente è lo spirare del termine decadenziale imposto dall'ordinamento all'ente impositore per l'esercizio della sua potestà di rettifica delle dichiarazioni. La possibilità di correzione tramite una nuova dichiarazione è indipendentemente dall'assenza o meno di contestazioni sulla dichiarazione originaria da parte dell'Ufficio. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art.8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., n. 13378 del 3 giugno 2016

IVA INTRACOMUNITARIA

Detrazione/Rimborsi

616. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2157 del 17 maggio 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi**

Operazioni fittizie – Versamento di imposta – Eliminazione danno di imposta – Credito Iva – Detraibilità – Sussiste.
È legittima una normativa nazionale che esclude la detraibilità dell'Iva relativa ad operazioni fittizie (imponendo al contempo il versamento dell'Iva a debito relativa alla stessa operazione fittizia) soltanto se rimane per l'interessato la possibilità di rettificare il proprio debito d'imposta, eliminando completamente il rischio di perdita del gettito fiscale. Difatti, qualora il

debitore d'imposta abbia eliminato ogni danno per il Fisco (regolarizzando il versamento di imposta), il meccanismo di indetraibilità dell'Iva a credito, a fronte dell'obbligo di versamento dell'Iva stessa, non è più legittimo. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, artt. 90 e 273

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia 8 maggio 2019 causa C-566/2019

617. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2214 del 17 maggio 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi**

Operazioni fraudolente – Dimostrazione conoscenza frode – Indetraibilità – Onere della prova dell'Amministrazione finanziaria – Sussiste.

In caso di presunte frodi, il diritto alla detrazione può essere negato dall'Amministrazione finanziaria soltanto se viene dimostrato che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, acquisendo beni e servizi, partecipava ad una operazione fraudolenta in cui sussisteva evasione dell'Iva da parte del fornitore o da parte di altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni. L'onere della prova è, dunque, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, la quale è tenuta a dimostrare, senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione, invocata a fondamento del diritto alla detrazione, comportava un'evasione dell'Iva. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, artt. 167

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia 22 ottobre 2015 causa C-277/2014

Obblighi (VIES)

618. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Acquisti intracomunitari – Mancata iscrizione al VIES – Detrazione Iva – Non sussistono.

In virtù del combinato disposto dei commi 2, lett. e)-bis e 7bis, art. 35 del d.P.R. n. 633/1972, allorquando un soggetto passivo intenda effettuare operazioni intracomunitarie deve darne apposita comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, la quale comporta la sua immediata inclusione nel registro VIES. L'iscrizione a tale registro non è da considerarsi mero adempimento formale ai fini dell'applicazione del regime del reverse charge nonché della legittima detrazione in Italia dell'Iva assolta sugli acquisti intracomunitari. Nel caso di specie, non avendo il soggetto passivo adempiuto a un simile onere, non può invocare l'applicazione della disciplina Iva prevista in tema di operazioni intracomunitarie. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.*P.R. 633/1972, art. 35 co. 2, lett. e)-bis e co. 7bis*

ALTRO

619. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 5 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

Affitto fondo rustico – Non sussiste – Affitto di ramo di azienda – Elementi sintomatici – Sussiste.

Ricorrono gli estremi dell'affitto di fondi rustici solo quando il contratto abbia ad oggetto la cessione del godimento di un terreno al fine di ricavarne il reddito agricolo derivante dalla sua coltivazione. Al contrario, se oggetto del contratto è il godimento, per lo sfruttamento economico, di alcune strutture poste su terreni parimenti ceduti in affitto, il contratto in

questione non è qualificabile come affitto di fondo rustico. Depongono nel senso della configurabilità di un affitto di ramo di azienda il fatto che il conduttore abbia accettato il bene immobile comprensivo di impianti di produzione dichiarandolo idoneo all'uso predestinato nonché il fatto che nel contratto si sia convenuto di effettuare il passaggio diretto ed immediato del personale senza soluzione di continuità. (S.A.)

Riferimenti normativi: artt. 2555 e 2112 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. III, sentenza n. 21492 del 7 novembre 2005

620. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 8 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

Locazione di immobili – Non sussiste – Affitto di azienda – Elementi sintomatici – Sussiste.
La differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto di azienda consiste nel fatto che, nella prima ipotesi, l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva, con funzione prevalente ed assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano ad essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione o coordinazione. Nell'affitto di azienda, invece, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili ed immobili, legati tra loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo, sicché l'oggetto del contratto è costituito dall'anzidetto complesso unitario. Depongono nel senso della configurabilità di un affitto di azienda e non di una locazione di immobile il fatto che il conduttore abbia accettato il bene immobile comprensivo di impianti di produzione dichiarandolo idoneo all'uso predestinato nonché il fatto che nel contratto si sia convenuto di effettuare il passaggio diretto ed immediato del personale senza soluzione di continuità. (S.A.)

Riferimenti normativi: artt. 2555 e 2112 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. III, sentenza n. 9354 del 27 giugno 2002

621. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 27 del 18 febbraio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni**

Sanzioni – Contratto associazione in partecipazione – Buona fede – Non sussiste – *C*ulpa in vigilando – Sussiste.
In materia di sanzioni amministrative, non è ravvisabile la buona fede in capo al proprietario di un impianto di distribuzione di gasolio, la cui gestione sia stata affidata ad altro soggetto in forza di un contratto di associazione in partecipazione. Il proprietario dell'impianto, in quanto titolare delle licenze amministrative e tenutario dei registri contabili, incorre in "culpa in vigilando" laddove ometta di controllare la correttezza delle vendite effettuate dall'associata in partecipazione. (S.A.)

Riferimenti normativi:

622. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 61 del 12 aprile 2021. Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Prova contraria – Buona fede del contribuente.
In materia di Iva, allorquando l'imprenditore intraprende rapporti commerciali con altri operatori economici, egli deve dispiegare la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del

caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità contabile e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi. (J.R.)

Riferimenti normativi:

623. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 464 del 29 gennaio 2021. Presidente: Zamagni, Estensore: D'Arcangelo**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Diligenza media.
In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, in continuità rispetto ad un consolidato orientamento giurisprudenziale, la Commissione adita si è espressa confermando è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, fornire la prova che il contribuente, nel momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. Ancora una volta, dunque, si ribadisce come il parametro sia quello imprenditore onesto che opera sul mercato e in modo mediamente diligente. (S.Be.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 6873 del 29.2.2019

624. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1101 dell'8 marzo 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi**

Compensazione credito – Visto di conformità – Prevalenza sostanza sulla forma.
Nel caso in cui l'Ufficio non contesta la sussistenza e la compensabilità del credito Iva portato in compensazione, si ritiene che nella norma istitutiva dell'obbligo di indicazione del visto di conformità dei crediti Iva da compensare (art. 17 del d.lgs. 241 del 1997 come modificato dall'art. 10 d.l. 78/2009) non si ritrova alcuna specifica sanzione in caso di violazione dell'obbligo ivi previsto, per cui non si può far altro che far prevalere la sostanza (credito Iva esistente e compensabile) sulla forma (erronea indicazione di un requisito della dichiarazione dei redditi). (F.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 241/1997, art. 17

625. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1107 del 9 marzo 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Mastelloni**

Accordi commerciali tra imprenditori – Insindacabilità dell'Agenzia delle Entrate.
Rientra nella libertà degli imprenditori perfezionare accordi commerciali che generano reciproci vantaggi, adottando schemi contrattuali e concordando prezzi circa i quali non pare possibile che l'Agenzia delle Entrate possa sindacare le scelte imprenditoriali. Con l'ulteriore corollario che a nulla rileva se, nell'ambito della gestione della società ricorrente, i prodotti acquistati saranno stati eventualmente venduti ad un prezzo più basso, generando così un componente negativo di reddito che sarà andato ad abbattere parzialmente i maggiori proventi (derivanti dalla cessione dei propri servizi a prezzo pieno). (F.G.)

Riferimenti normativi:

626. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1256 del 19 marzo 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Bichi**

Compensazione crediti – Assenza visto di conformità – Violazione meramente formale.
In tema di compensazione di crediti Iva, la mancata apposizione, sulla dichiarazione del contribuente, del visto di conformità del responsabile del centro di assistenza fiscale, previsto

dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, convertito nella l. n. 102 del 2009, configura, anche ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni, una violazione meramente formale, non equiparabile ad un omesso versamento, in quanto non pregiudica l'esercizio delle attività di controllo da parte dell'ente accertatore e non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78 del 2009, art. 10, comma 1, lett. a), n. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 5289 del 26 febbraio 2020

627. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 42 del 1° aprile 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**

Tardivo versamento – Violazione formale – Violazione sostanziale – Sanzioni.
Il tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto non integra una violazione formale, bensì sostanziale, perché in questo caso il mancato versamento del tributo alla scadenza prevista determina un mancato incasso da parte dell'Erario, con conseguente deficit di cassa che, quantunque transitorio, nel periodo infrannuale, è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13

628. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 57 del 24 maggio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Attività di controllo – Prove illecitamente acquisite – Utilizzabili.
In mancanza di un'esplicita norma nel campo del diritto tributario, che contempli la sanzione della inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite (a differenza di quanto previsto dall'art. 191 c.p.p.), l'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale, avvenuta, eventualmente, in modo rituale, non comporta l'inutilizzabilità degli stessi da parte dell'Ufficio accertatore. Pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 191 c.p.c.

629. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2062 del 4 giugno 2021. Presidente: Gravina, Estensore: Gravina**

Diritto al rimborso eccedenze detraibili – Mancata contestazione del credito – Requisito soggettivo di esercente impresa – Nuove iniziative commerciali – Costi documentati di struttura – Sussistenza diritto al rimborso.
Dal momento che durante il primo grado di giudizio (controdeduzioni dell'Ufficio) mai è stata contestata la entità e genuinità del credito esposto dalla contribuente nelle dichiarazioni Iva regolarmente presentate dal 2007 al 2017, né è dubitabile la omogeneità della formazione del credito a seguito di fatture passive connesse ad un documentato contratto di leasing, il credito indicato dalla ricorrente sussiste. Oltre a ciò, persiste il requisito di esercente attività commerciale e soggetto passivo Iva ex art 4 d.P.R. 1972/633, stante le recenti iniziative commerciali intraprese e i costi documentati per la domiciliazione, messa a disposizione di locali arredati e servizio di centralino telefonico evidentemente strumentali alla attività di impresa; sussistendo pertanto i requisiti normativamente richiesti, il rimborso del credito è dovuto. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 30 comma 4

630. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2086 del 4 giugno 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Brago**

Sanzioni – Irrogazione alla persona giuridica – Legittimità – Responsabilità amministratore di fatto – Sussiste.

L'assunzione della qualità di amministratore di fatto rende certamente applicabili al soggetto che la rivesta le sanzioni previste per le violazioni in materia tributaria alla stregua del positivo disposto dell'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 che include appunto tra i soggetti responsabili anche costoro. Tuttavia, anche all'amministratore di fatto risulta pienamente applicabile l'esimente di cui all'art. 7 del d.l. n. 269/2003, per cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Un limite in questa direzione, però, risulta invocabile, perché, ove sia dimostrato che la persona giuridica (nella specie, società di capitali) sia stata costituita artificiosamente a fini illeciti, le sanzioni amministrative tributarie possono essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate. In tal caso, la persona fisica che ha agito per conto della società è, nel contempo, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica: non opera pertanto l'art. 7 succitato, in quanto detta norma intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 11, comma 1; d.l. n. 269/2003, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, 08/03/2017, n. 5924

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE) pag. 399

A titolo definitivo pag. 399

Dilazione/interessi pag. 399

Esecutorietà pag. 400

CARTELLA pag. 400

Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità pag. 400

Notificazione pag. 404

Pagamento/Dilazione/Compensazione pag. 408

Responsabilità pag. 409

Rimborso/Esecuzione/Recupero pag. 409

MISURE CAUTELARI pag. 410

Presupposti pag. 410

Fermo di beni mobili registrati e preavviso pag. 411

Ipoteca e avviso d'iscrizione pag. 412

ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992) pag. 412

DECADENZA E PRESCRIZIONE pag. 413

ALTRO pag. 417

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)

A titolo definitivo

631. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1872 del 26 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo**

Controllo liquidatorio – Avviso bonario – Non necessario.
L'Amministrazione finanziaria può iscrivere a ruolo, in sede di liquidazione dell'imposta dovuta e non versata ex art. 36-bis del d.P.R. 600/73, le somme dovute a titolo di interessi e sanzioni, nella misura stabilita dall'art. 13 del d.lgs. 471/97, senza che a tal fine sia necessaria la preventiva emissione di un avviso di accertamento o di un avviso bonario, trattandosi di importi il cui computo deriva direttamente dalla legge. (M.A.P.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17972 del 4 luglio 2019

632. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1518 del 19 aprile 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Iscrizione a ruolo – Requisiti formali – Sottoscrizione.
In tema di requisiti formali del ruolo d'imposta, l'art. 12 del d.P.R. n. 602 del1973 non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi della sua omessa sottoscrizione, sicché non può che operare la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana, con onere della prova contraria a carico del contribuente, che non può limitarsi ad una generica contestazione dell'esistenza del potere o della provenienza dell'atto, ma deve allegare elementi specifici e concreti a sostegno delle sue deduzioni. D'altronde, la natura vincolata del ruolo, che non presenta in fase di formazione e redazione margini di discrezionalità amministrativa, comporta l'applicazione del generale principio di irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento, ai sensi dell'art. 21 octies della l. n. 241 del 1990. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12243/2018

Dilazione/interessi

633. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1421 del 31 marzo 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Siffredi**

Riscossione e misure cautelari – Dilazione di pagamento – Reiterato ritardo pagamento rate – Non decade la dilazione.
Nel caso in cui un contribuente acceda ad una dilazione di pagamento per importi dovuti all'Erario, il reiterato lieve ritardo nel pagamento delle rate di cui consiste la dilazione non comporta il disconoscimento dell'intera dilazione, potendo l'Amministrazione finanziaria solo irrogare la sanzione e pretendere il pagamento degli interessi rigorosamente commisurati all'importo pagato in ritardo. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 15 ter

Esecutorietà

634. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 200 del 25 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Iscrizione a ruolo – Efficacia – Titolo esecutivo – Disciplina.
I) Una volta iscritto nei ruoli, il credito acquista l'efficacia del titolo esecutivo e ad esso si applica la relativa disciplina giuridica, anche in termini di prescrizione. L'attività dell'agente della riscossione è, infatti, soggetta esclusivamente al termine ordinario previsto dall'art. 2946 c.c. (S.Ma.)

II) Il termine di prescrizione relativo ai crediti oramai cristallizzati nel ruolo notificato, rivestendo la cartella natura di titolo esecutivo, è decennale (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

635. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 2 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Estratto di ruolo – Omessa impugnazione della cartella regolarmente notificata – Interesse all'impugnazione dell'estratto di ruolo – Non sussiste – Definitività della pretesa contenuta nella cartella notificata – Sussiste.
L'estratto di ruolo, in quanto atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, risultando impugnabile soltanto unitamente all'atto impositivo, di regola costituito dalla cartella. Pertanto, nel caso in cui la cartella indicata nell'estratto di ruolo impugnato dal contribuente sia stata regolarmente notificata al medesimo ma non impugnata nei termini di legge, essa diviene definitiva, con conseguente irretrattabilità del credito in essa contemplato ed impossibilità di eccepire la prescrizione e/o decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di riscossione. Va pertanto respinto il ricorso con cui il contribuente intende far valere l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo preceduto da regolare notifica della cartella. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art.25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 22184 del 22 settembre 2017

CARTELLA

Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità

636. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 35 del 22 gennaio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Spese di giustizia – Legittimazione passiva – Ufficio del giudice che ha emesso il provvedimento.
In materia di spese di giustizia, l'ufficio incaricato alla gestione delle attività connesse alla riscossione è quello presso il magistrato, diverso dalla Corte di Cassazione, il cui provvedimento è passato in giudicato. Pertanto, considerato che la prenotazione a debito rappresenta un atto di accertamento tributario relativo alle imposte, definite "spese di giustizia", la legittimazione passiva in caso di impugnativa della successiva cartella esattoriale va riconosciuta in capo alla cancelleria del giudice che ha emesso il provvedimento da cui l'imposta scaturisce. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/2002, art. 208, co. 1

637. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 84 dell'8 febbraio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Controllo automatizzato – Nullità per difetto di chiarezza – Non sussiste.
Nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle dichiarazioni rese dal contribuente ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, l'obbligo di motivazione può essere assolto mediante il mero richiamo a tali dichiarazioni perché, essendo il contribuente già a conoscenza delle medesime, non è necessario che siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25, comma 2; d.P.R. 600/1073, art. 36-bis

638. **Commissione tributaria provinciale di Como, sezione 2, sentenza n. 7 dell'8 febbraio 2021. Presidente: Febbraro, Estensore: Febbraro**

Mancanza di firma digitale da parte del funzionario competente – Invalidità della cartella di pagamento – Non sussiste.
Il giudice di legittimità ha escluso l'obbligo della sottoscrizione per la cartella esattoriale, affermando che la mancanza di sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. 602 del 1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione, ma solo la sua intestazione: in una parola il preteso onere di firma rappresenta un quid pluris del tutto escluso dalla normativa vigente, tenuto conto, peraltro, che l'integrità dell'atto non è assicurata unicamente dall'apposizione della firma digitale, sussistendo, invero, nella disciplina del settore precise modalità alternative. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. n. 9872/2016

639. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 72 del 28 maggio 2021. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Obbligo di motivazione – Sussiste – Contenuto.
La cartella di pagamento non abbisogna di articolate argomentazioni motivazionali quando è preceduta da avviso di accertamento o, quantomeno, da altra preventiva comunicazione con cui l'Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente la pretesa impositiva. Diversamente, se cioè la cartella costituisce il primo atto notificato al soggetto passivo del prelievo, essa deve esporre, al pari di ogni altro provvedimento amministrativo, le ragioni su cui il recupero si fonda. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25, comma 2

640. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1028 dell'8 marzo 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi**

Firma digitale – Necessità – Non sussiste.
In caso di notifica a mezzo pec, la copia su supporto informatico della cartella di pagamento, in origine cartacea, non deve necessariamente essere sottoscritta con firma digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso. Ciò in quanto la cartella di pagamento non deve essere necessariamente sottoscritta da parte del funzionario competente, posto che l'esistenza dell'atto non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo

amministrativo titolare del potere di emetterlo; tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello approvato con d.m., che non prevede la sottoscrizione dell'Esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n.27181 del 27 novembre 2020

641. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2097 del 14 maggio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Fortunato**

Legittimità – Concordato preventivo – Precetto – Azione esecutiva.
È legittima la cartella di pagamento anche se notificata alla società ammessa a concordato preventivo. L'atto del Fisco è, infatti, assimilabile al mero precetto: non ricade nel divieto di azione esecutiva previsto dall'art. 168 della l.f., in quanto la procedura espropriativa vera e propria comincia soltanto con il pignoramento. Nessuna norma impedisce, invero, all'Amministrazione finanziaria di compiere le operazioni necessarie ad accertare il debito che la società in concordato ha nei confronti dell'Erario. (A.S.)

Riferimenti normativi: l.f., art. 168; d.P.R. 600/73, art. 36-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 9440 del 4 aprile 2019

642. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2482 dell'8 giugno 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Moroni**

Obbligo sottoscrizione funzionario competente – Non sussiste.
La Corte di Cassazione ha più volte ribadito e confermato che la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto quando non è in dubbio la riferibilità di questa all'autorità che la promana. Ciò in quanto l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602/73, la cartella è predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'Esattore, ma solo la sua intestazione. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 10258/2018; Cass., ordinanza n. 25099/2019

643. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2656 del 15 giugno 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Perrucci**

Nullità in caso di mancata comunicazione dell'esito del controllo formale.
L'Ufficio, il quale non ha inoltrato la comunicazione di irregolarità prodromica all'emissione della cartella, non può, una volta notificata la cartella di pagamento al contribuente, tentare di instaurare nuovamente una fase amministrativa senza il consenso del ricorrente, in modo che la cartella riproponga l'analogo contenuto della comunicazione di irregolarità. Ciò in violazione del principio costituzionalmente sancito della parità delle armi, secondo il quale una parte processuale non può mutare la propria posizione a seconda dell'andamento del giudizio. (G.A.)

Riferimenti normativi: art. 111 Cost.; d.P.R. 600/1973, art. 36 ter

644. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2799 del 23 giugno 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Barbata**

Prescrizione – Eccepibilità in giudizio.
Qualora venga fornita la prova dell'effettiva notificazione di una cartella di pagamento, la prescrizione (o la decadenza) intervenuta antecedentemente alla data di notificazione di tale cartella possono essere eccepite esclusivamente mediante l'impugnazione dell'atto stesso, non mediante l'impugnazione di atti successivi. Qualora si deduca che la prescrizione è comunque maturata successivamente alla notificazione della cartella, l'eccezione è inammissibile perché nel diritto tributario la natura impugnatoria del processo esclude che possa essere esperita un'azione di mero accertamento, a prescindere dall'impugnazione di uno specifico atto. In tale ultima ipotesi, il contribuente può fare valere il fatto impeditivo della sopravvenuta prescrizione agendo in sede esecutiva. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

645. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1995 del 27 maggio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Baldi**

Indicazione della decorrenza degli interessi – Necessità – Esclusione.
L'indicazione degli interessi e della relativa decorrenza sono contenuti nell'articolo 20 d.P.R. n. 602/73 e nel decreto Ministero dell'Economia 21 maggio 2009, articoli 2 e 6. La cartella esattoriale, che è conforme ad un modello normativo, non prevede l'indicazione delle singole decorrenze e questa, indubbiamente, è una scelta evidentemente normativa: tale indicazione, peraltro, appare ultronea laddove è normativamente individuata nella data di debenza del tributo (ultimo termine utile per il suo versamento). La cartella, pertanto, laddove indica i tributi omessi e il calcolo dell'interesse sul singolo tributo, è adeguatamente motivata, consentendo al contribuente, applicando le percentuali previste dal legislatore e le decorrenze sopra indicate, di verificare il calcolo degli accessori. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 20

646. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2411 del 29 giugno 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Sciurpa**

Sottoscrizione della cartella di pagamento – Validità dell'atto.
L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello approvato con d.m., che non prevede la sottoscrizione dell'Esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice. (M.Fal.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 31605/2019

Notificazione

647. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 83 del 9 febbraio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Notifica a mezzo pec – Equivalenza firma digitale di tipo CadES e PadES – Invalidità – Non sussiste.
Secondo il diritto dell'U.E. e le norme tecniche di diritto interno, le firme digitali di tipo CadES e PadES sono entrambe ammesse ed equivalenti sia pure con le differenti estensioni p7m e pdf, posto che il certificato di firma è presente in entrambi gli standard, parimenti validi ed efficaci. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26, comma 2

648. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 114 del 19 maggio 2021. Presidente: Spera, Estensore: Mancini**

Nullità della notificazione della cartella di pagamento – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Sussiste.
La nullità della notifica delle cartelle a mezzo pec, se ha comunque prodotto il risultato della conoscenza al contribuente e determinato così il raggiungimento dello scopo legale ex art. 156 c.p.c., espressione di un principio generale applicabile, malgrado l'irritualità della notificazione, si applica anche alle notificazioni nel procedimento tributario. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 156 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. 6417/2019

649. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 116 del 19 maggio 2021. Presidente: Spera, Estensore: Mancini**

Vizi degli atti presupposti alla cartella – Termine decadenziale per l'eccepibilità.
La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, eventuali nullità o illegittimità relative agli atti presupposti (id est avviso di accertamento) costituiscono vizi procedurali che comportano la nullità dell'atto consequenziale notificato (cartella di pagamento) e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tali semplici vizi, l'atto consequenziale notificatogli, rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'Amministrazione, esercitabile solo se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (ove non risulti notificato) per contestare la pretesa tributaria. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 16412/2007

650. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 40 del 1° marzo 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Notifica a mezzo pec – Equipollenza tra atto nativo digitale e copia informatica – Sussiste.
La notifica della cartella di pagamento può avvenire, indifferentemente, allegando al messaggio pec sia un documento informatico, costituito dal duplicato informatico dell'atto originario, il c.d. "atto nativo digitale", sia una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo, la c.d. "copia informatica". (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, comma 2

651. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1103 del 9 marzo 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Moroni**

Notificazione della cartella – Formato file pdf o p7m.
La notifica di una cartella esattoriale a mezzo pec è pienamente valida ed efficace, tanto nell'ipotesi in cui venga allegato un file con estensione p7m, quanto in caso di file con la differente estensione pdf; in ogni caso, qualunque vizio della notifica può essere sanato mediante l'istituto di cui all'art. 156 c.p.c., se l'atto ha raggiunto il suo scopo. La Corte di Cassazione ha ribadito che la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. (F.G.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 6417/2019 e 30948/2019

652. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1476 del 2 aprile 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Faranda**

Irritualità della notificazione – Raggiungimento dello scopo legale – Sussiste.
In tema di regolarità della notificazione, risulta irrilevante tanto l'estensione del file tanto l'indirizzo di posta elettronica certificata da cui proviene la mail contenente l'atto notificato, posto che l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna dello stesso ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73

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

653. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1646 del 13 aprile 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Martello**

Notificazione atto della riscossione – Onere della prova circa la notifica di atto diverso da quello asseritamente notificato – Onere gravante su destinatario – Sussiste.
Incontestata la regolarità del recapito del plico raccomandato contenente l'intimazione di pagamento, grava sul destinatario l'onere di dimostrare che il plico ha un contenuto diverso da quello indicato dal mittente, oppure non ha nessun contenuto o un contenuto incompleto o deficitario. Si deve ritenere, infatti, che una volta perfezionatosi il procedimento di notificazione, asseverato dalla produzione dell'avviso di ricevimento, oltre che dalla dichiarazione del soggetto che alla notifica ha provveduto e, in mancanza di querela di falso, l'onere della prova del contenuto del plico non spetta al mittente, ma al destinatario. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 2625 del 2015, 9533 del 2015, 18252 del 2013

654. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2777 del 18 giugno 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Moroni**

Notifica a mezzo raccomandata – Prova del ricevimento.
In caso di notifica di una cartella di pagamento mediante raccomandata, l'agente della riscossione non deve né fornire prove sul contenuto della raccomandata, né depositare l'originale o la copia integrale della cartella recapitata. In tale ipotesi, la consegna del plico al domicilio del destinatario risultante dall'avviso di ricevimento fa presumere, in conformità al principio di vicinanza della prova, la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, il quale, ove

deduca che il plico non conteneva alcun atto o che lo stesso era diverso da quello che si assume spedito, è onerato della relativa prova. (P.Co.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14935 del 2020; Cassazione, sentenza n. 14941 del 2020

655. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 33 del 23 marzo 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Barraco**

I vizi della notificazione sono sanati se viene provata la piena cognizione dell'atto.
Un eventuale vizio della notificazione è da considerarsi sanato, ai sensi e per gli effetti degli articoli 160 e 156, terzo comma, c.p.c., allorquando è provato che il contribuente abbia avuto piena cognizione dell'atto, entrato nella propria sfera di conoscenza. Posto, infatti, che la funzione dell'attività di notifica è quella di portare a conoscenza del destinatario l'atto che lo riguarda, è evidente che nessuna conseguenza può derivare dall'eventuale ipotesi di vizio, allorquando la stessa è superata dallo stesso raggiungimento dello scopo. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, art. 6-ter; regio decreto 28 ottobre 1940, n. 1443, artt. 156 e 160

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 19 dicembre 2014, n. 27089; Cass. 14 gennaio 2015, n. 416; Cass. 26 gennaio 2015, n. 1301; Cass. 29 aprile 2015, n. 8674

656. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 229 del 13 gennaio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Irritualità della notifica – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Applicabile – Natura processuale dell'istituto – Irrilevante.
La natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, sicché il rinvio operato dall'art. 26, co. 5, d.P.R. 602/73 all'art. 60 d.P.R. 600/73 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di irritualità della notificazione della cartella di pagamento, in ragione dell'avvenuta trasmissione di un file con estensione "pdf" anziché "p7m", l'applicazione dell'istituto della sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (I.B.)

Riferimenti normativi: art. 156 c.p.c.; d.P.R. 600/73, art. 60; d.P.R. 602/73, art. 26, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6417 del 5 marzo 2019

657. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1705 del 5 maggio 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Notificazione – Assenza della relata – Irrilevanza.
In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 26, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. 4567/2015

658. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1792 del 13 maggio 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Atanasio**

Prova della notifica a mezzo posta dell'atto presupposto – Necessità deposito ricevuta CAD – Sussiste.

Nel caso di contestazione, in sede di impugnativa della cartella esattoriale, della notifica a mezzo posta ex art. 14 l. 890/1982 e art. 149 c.p.c. dell'atto presupposto, è necessario che venga provata la ricezione della CAD (raccomandata al destinatario non reperito presso l'abitazione). La Suprema Corte a Sezioni Unite ha infatti statuito che "la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale (c.d. CAD), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della raccomandata medesima". (A.M.)

Riferimenti normativi: l. 890/1982, art. 14; art. 149 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 10012 del 15/04/2021

659. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2150 dell'8 giugno 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Latti**

Notifica della cartella di pagamento – Esecuzione – Modalità.

L'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna in via telematica dell'atto ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 26, comma 5, d.P.R. 602/1973

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, sent. n. 21328 del 5 ottobre 2020

660. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2177 del 10 giugno 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Notificazione – Vizi – Obbligo di produzione in giudizio dell'originale – Condizioni.

Il vizio di nullità della notifica della cartella di pagamento è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo. Peraltro, l'agente della riscossione non è tenuto in sede di giudizio a produrre l'originale della cartella di pagamento, a meno che la parte evidenzi in modo chiaro e inequivoco gli elementi differenziali del documento prodotto rispetto all'originale di cui si assume sia copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive. Il disconoscimento deve quindi contenere le parti da cui si evinca che la copia sia materialmente contraffatta rispetto all'originale oppure le parti mancanti e il loro contenuto. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza del 12 dicembre 2017, n. 29993

661. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2224 del 14 giugno 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Ursilli**

Cartella di pagamento – Notifica – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Requisiti di ammissibilità.

Laddove a seguito dell'accertamento da parte del giudice venga rilevata la regolarità della notifica della cartella di pagamento, non è ammessa l'impugnativa dell'estratto di ruolo e

restano precluse le eccezioni inerenti a vizi formali della cartella e/o della sua notificazione nonché contestazioni relative alla pretesa creditoria. All'estratto di ruolo va attribuita giuridica rilevanza unicamente quale strumento di conoscenza di atti di imposizione o di riscossione dei quali il contribuente eccepisca la mancata notifica; quale necessario corollario, se l'ente impositore o l'agente della riscossione, convenuti in giudizio, forniscono prova della regolare notifica degli atti, il ricorso, formalmente proposto avverso l'estratto di ruolo, ma sostanzialmente avverso l'atto impositivo ovvero avverso l'atto di riscossione, non può che essere dichiarato inammissibile. Deve ritenersi inammissibile, per difetto d'interesse, l'impugnazione dell'estratto del ruolo volta a far valere, attraverso un accertamento negativo del credito, la prescrizione della pretesa allorquando l'agente della riscossione non abbia posto in essere atti esecutivi. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 19 e 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. III, sentenza n. 20618, del 13 ottobre 2016

662. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2421 del 29 giugno 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Punzo**

Notificazione – Irreperibilità relativa – Perfezionamento – Raccomandata informativa – Necessità.

Nei casi di irreperibilità relativa del destinatario, all'esito della sentenza della Corte Costituzionale n. 258 del 22 novembre 2012, va applicato l'articolo 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto dell'articolo 26, ultimo comma, e dell'articolo 60, comma 1 alinea, del d.P.R. 600/73, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti prescritti, incluso l'inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito presso la casa comunale. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.; d.P.R. 600/73, artt 26 e 60

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., n. 258/2012

Pagamento/Dilazione/Compensazione

663. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 180 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

Richiesta di rateizzazione – Acquiescenza/pagamento spontaneo – Esclusione.

Allorché l'Agenzia delle Entrate notifichi un avviso di rettifica modificando in aumento i valori dichiarati dal coobbligato solidale, la richiesta di costui di rateizzare il debito indicato nella cartella di pagamento inviatagli non vale come acquiescenza o pagamento spontaneo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1306 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 3105/2019, 2231/2018

664. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 43 del 19 marzo 2021. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Istanza di dilazione del pagamento – Accertata situazione di obiettiva difficoltà del contribuente – Condizione – Necessità – Obbligo dell'Amministrazione di concedere la dilazione – Sussiste.

A seguito delle modifiche apportate nel 2015 all'art. 19 del d.P.R. 602/73, in presenza di accertata situazione di obiettiva difficoltà del contribuente l'Agenzia delle Entrate-Riscossione è tenuta a concedere la richiesta dilazione di pagamento, non avendo l'Amministrazione alcun potere discrezionale al riguardo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 19

665. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2628 del 14 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

Avviso di intimazione – Formazione ruolo – Notifica cartella – Novazione – Unico credito – Prescrizione.

L'intimazione di pagamento non è un atto impositivo e pertanto non si applicano ad essa i principi sanciti dall'art. 7 della l. n. 212/2000. Inoltre, qualora corrisponda al modello ministeriale, non può essere oggetto di eccezione di parte la violazione del principio di buona fede. La formazione del ruolo e la notifica della cartella comportano una novazione oggettiva (la formazione di un'unica ragione di credito) e soggettiva (l'ingresso dell'Ente preposto all'esecuzione del credito nel rapporto creditore-debitore). Dalla notifica della cartella decorrerà l'ordinaria prescrizione per l'unico credito nel quale sono confluiti i singoli crediti originari. (M.O.)

Riferimenti normativi: l. 27 luglio 2000 n. 212, art. 7

Responsabilità

666. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2318 del 26 maggio 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Estinzione Società – Cancellazione dal Registro delle Imprese – Cartella di pagamento emessa nei confronti del liquidatore – Inesistenza.

In virtù dell'entrata in vigore dell'art. 28, c. 4, d.lgs. 175/2014, l'estinzione di una società non ha effetto prima del decorso di cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese. Pertanto, una società da tempo cancellata può comunque essere destinataria di cartelle di pagamento, che verranno notificate nella persona del liquidatore. Tuttavia, qualora si verifichi una chiusura negativa del bilancio (senza cioè distribuzione di alcuna somma ai soci) e non vi sia alcun accertamento di responsabilità del liquidatore nello svolgimento del proprio mandato, è da escludere il trasferimento in capo a quest'ultimo delle obbligazioni tributarie esistenti in capo alla società. (M.Ve.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 175/14, art. 28, comma 4

Rimborso/Esecuzione/Recupero

667. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 17 dell'8 gennaio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello**

Istanza di rimborso – Rigetto della domanda – Attività di medico – Autonoma organizzazione – Sussiste.

L'art. 2 del d.lgs. 446/97 disciplina il presupposto impositivo per l'applicazione dell'Irap, ossia l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata. Per valutare la sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione, occorre far riferimento all'attività prestata da soggetti terzi, desumibile dalla dichiarazione dei redditi. Tale collaborazione fa emerge una struttura autonoma capace di produrre reddito proprio, ovvero quel sovrareddito a cui fanno riferimento sia la Corte Costituzionale che la Corte di Cassazione nel definire i limiti oltre i quali l'Irap è dovuta. (A.Sam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

668. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2618 del 14 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Cartella di pagamento non impugnata – Istanza di rimborso – Obbligazione tributaria estinta.
La richiesta di rimborso ex art. 38 d.P.R. 602/1973 riguarda i versamenti diretti, ossia quelli effettuati dal contribuente in base alla autonoma dichiarazione e liquidazione della somma da versare. Essa non può riguardare le somme versate a seguito di notifica della cartella non impugnata la cui sottesa obbligazione tributaria si è estinta per intervenuto pagamento (conforme giurisprudenza di legittimità). Il successivo silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso, comportamento confermativo del precedente avviso di liquidazione, non è autonomamente impugnabile. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1073, art. 38

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17718 del 2 settembre 2004

669. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2852 del 25 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Faranda**

Cartella esattoriale – Pagamento in pendenza di giudizio – Rimborso.
L'integrale pagamento degli importi indicati in una cartella di pagamento, intervenuto in corso di causa ed effettuato al solo fine di evitare successivi atti espropriativi, non comporta acquiescenza alla pretesa tributaria e, per l'effetto, non determina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. In caso di pronuncia giudiziale ad esso favorevole, il contribuente ha diritto a chiedere il rimborso di quanto versato seguendo l'iter previsto dalla normativa in tema di rimborsi e la pronuncia favorevole costituisce il titolo in forza del quale il contribuente può agire. (P.Co.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 20962 del 2020

MISURE CAUTELARI

Presupposti

670. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 851 del 1° marzo 2021. Presidente: Currò, Estensore: De Domenico**

Fermo amministrativo – Presupposti – Necessità di dimostrare il periculum in mora – Non sussiste.
Gli unici presupposti per l'applicazione della sospensione ex art. 23 del d.lgs. 472/1992 sono l'esistenza di un controcredito tributario dell'Erario (per sanzioni o maggiori imposte) a fronte delle somme chieste a rimborso. Conseguentemente, non merita accoglimento la tesi secondo la quale, per applicare tale sospensione, l'Amministrazione avrebbe dovuto provare che vi fosse un fondato pericolo di veder non soddisfatto il proprio credito qualora provvedesse al rimborso. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 23

Fermo di beni mobili registrati e preavviso

671. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 58 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Notifica di preavviso di fermo non sottoscritto – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Sussiste.

La sottoscrizione autografa non è prevista per il preavviso di fermo. L'esplicita intestazione dell'atto e la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate che lo riconosce come atto proprio esclude ogni dubbio sulla effettiva riferibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria. Ogni ipotetica nullità della notifica dell'atto impugnato deve ritenersi sanata per il raggiungimento dello scopo. (V.D.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1986, art. 86; art. 156 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., ordinanza n. 21290 del 29 agosto 2018

672. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1461 del 31 marzo 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Di Fonzo**

Fermo di beni mobili registrati – Bene non di proprietà esclusiva del debitore – Impossibilità di emettere il provvedimento.

Il provvedimento di fermo amministrativo deve essere obbligatoriamente emesso nei confronti di un bene mobile di cui il debitore sia al 100% e non di una parte soltanto, non potendosi, ovviamente, sottoporre a fermo un bene che non può essere suddiviso, stante la sua unitarietà, giacché in caso contrario verrebbero negati diritti anche al non debitore (come il diritto di circolare, nel caso di fermo amministrativo su un autoveicolo), in evidente contrasto con il dettato della legge. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 86, comma 1

673. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1919 del 19 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Fermo di beni mobili registrati – Beni strumentali all'impresa – Dimostrazione dello stretto rapporto di correlazione tra beni ed attività – Esclusione della misura cautelare.

L'art. 86 del d.P.R. 602/1973 prevede che il concessionario possa disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri. Il contribuente, nel termine di trenta giorni dalla notifica della comunicazione di preavviso di iscrizione di fermo amministrativo, può, tuttavia, fornire all'agente della riscossione la dimostrazione che il bene, oggetto di futuro provvedimento di fermo, è strumentale all'attività di impresa o professionale esercitata. Il concetto di strumentalità del bene all'attività professionale o d'impresa esercitata dal contribuente non risulta specificato dal legislatore. Tuttavia, la giurisprudenza di merito sul punto ha chiarito che un bene è da considerarsi strumentale all'attività professionale o d'impresa allorquando esista uno stretto rapporto di correlazione tra il bene e l'utilizzatore nell'espletamento della sua attività lavorativa. Il fermo amministrativo del bene mobile registrato non deve pregiudicare il regolare svolgimento dell'attività lavorativa del contribuente. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 86

Ipoteca e avviso d'iscrizione

674. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 28 del 19 gennaio 2021. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Debiti tributari per attività imprenditoriale – Iscrizione ipotecaria su beni parte di fondo patrimoniale – Ammessa in quanto contratti per attività finalizzata a soddisfare i bisogni della famiglia.

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, ma grava sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore. Il criterio identificativo dei debiti per i quali può avere luogo l'esecuzione va ricercato non già nella natura dell'obbligazione, ma nella relazione tra il fatto generatore di essa e i bisogni della famiglia, sicché anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale può ritenersi contratto per soddisfare tale finalità. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: art. 170 c.c.; d.P.R. 602/1973, art. 77

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. 1652/2016, Cass. sent. 4802/2017, Cass. sent. 8881/2018, Cass. sent. 16176/2018, C. App. Lecce, sent. 434/2016

ESECUZIONE FORZATA (art. 2, c. 1, d.lgs. 546/1992)

675. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 7 del 5 gennaio 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

Atto di pignoramento presso terzi – Contenuto – Elenco delle cartelle di pagamento notificate – Necessità.

Affinché sia immune da vizi, l'atto di pignoramento presso terzi deve contenere l'indicazione del credito oggetto di esecuzione forzata, vale a dire quantomeno un elenco dettagliato delle cartelle di pagamento previamente notificate e alle quali si rimanda per la conoscenza dettagliata delle singole partite per le quali la misura del pignoramento viene attuata. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 72-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 26519 del 9 novembre 2017

676. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2708 del 18 giugno 2021. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami**

Riscossione coattiva – Fondo patrimoniale – Impignorabilità.

In tema di riscossione coattiva, l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973 è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c. ed è legittima solo se l'obbligazione tributaria è strumentale ai bisogni della famiglia, da intendersi quali le esigenze rivolte al pieno mantenimento e sviluppo armonico della famiglia, o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni. Grava in capo al debitore che oppone l'impignorabilità dei beni costituiti nel fondo l'onere processuale della prova dell'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore. (G.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, art. 77; art. 170 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. III, sentenza del 23 agosto 2018, n. 20998; Cassazione, sez. V, ordinanza del 28 maggio 2018, n. 10166

DECADENZA E PRESCRIZIONE

677. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 121 del 17 febbraio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Cartella di pagamento per tasse automobilistiche – Mancata impugnazione – Prescrizione decennale – Non sussiste.

La scadenza del termine perentorio per proporre opposizione alla cartella di pagamento o ad un atto di riscossione mediante ruolo o coattivo, produce soltanto l'effetto della irretrattabilità del credito senza determinare anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario, essendo la cartella di pagamento di natura prettamente amministrativa. (C.F.)

Riferimenti normativi: artt. 2948 e 2953 c.c.

678. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 178 del 16 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

Riscossione – Prescrizione – Termine decennale.

In tema di prescrizione del diritto alla riscossione del credito riportato nelle cartelle oggetto dell'avviso di intimazione impugnato, l'attività dell'Ente della riscossione è soggetta al termine ordinario di prescrizione decennale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 17877 del 2011

679. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 179 del 16 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

Riscossione – Prescrizione – Termine decennale.

Con la formazione del ruolo e della conseguente cartella di pagamento, in cui lo stesso si trasfonde, si determina un effetto novativo delle singole obbligazioni originariamente dovute a separate ragioni di credito e, a seguito della creazione del ruolo, inglobate in un unico credito, nell'ambito del quale non è più possibile scorporare le singole voci originarie. Anche il rapporto primitivo tra ente creditore, da un lato, e soggetto debitore, dall'altro, viene sottoposto ad una novazione soggettiva, con l'ingresso dell'Ente della riscossione, quale soggetto avente diritto all'esecuzione del credito. A decorrere dalla notifica della cartella, pertanto, non può più farsi riferimento ai singoli termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti portati nel ruolo, con la decorrenza originariamente fissata dalla legge per tali crediti, bensì alla ordinaria prescrizione per l'unico credito pecuniario nel quale sono confluite. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 17877 del 2011

680. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 286 del 12 maggio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Riscossione – Notifica – Termine decennale.

I crediti erariali non soggiacciono al termine di prescrizione quinquennale, previsto dall'art. 2948, n. 4, c.c., e relativo ai crediti periodici, ma all'ordinario termine di prescrizione decennale, di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la prestazione tributaria, in ragione dell'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica,

in quanto il debito deriva, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

681. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 297 del 12 maggio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Riscossione – Termine di Prescrizione – Irpef e sanzioni – Decennale e quinquennale.
In tema di prescrizione del diritto alla riscossione dei tributi, mentre per le sanzioni e gli interessi si applica il temine di cinque anni, per le imposte dirette, per l'Iva e per l'Irap il termine è pari a dieci anni. L'Amministrazione finanziaria, qualora in giudizio venga sollevata dal contribuente l'eccezione di intervenuta decadenza dal potere di riscuotere, è tenuta a fornire prova documentale degli atti interruttivi. (E.C.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 1543/2018

682. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 356 del 4 giugno 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio**

Ruolo – Cartella di pagamento – Pluralità di crediti tributari – Effetto novativo – Non sussiste – Computo del termine di prescrizione.
Ai fini del computo del termine di prescrizione, con la formazione del ruolo e della conseguente cartella di pagamento, che ingloba diversi crediti erariali in un unico credito, non si determina un effetto novativo delle singole obbligazioni originariamente dovute a separate ragioni di credito, con la conseguenza che l'inclusione nel ruolo non determina il sorgere di un unico credito insuscettibile di qualsiasi interferenza da prescrizione non avendo portata novativa. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 10, 11 e 12; d.m. 391/99

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 1 ottobre 2020, n. 20955

683. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 32 del 12 febbraio 2021. Presidente: Spera, Estensore: Cao**

Prescrizione del credito – Istanza di annullamento in autotutela – Espressa menzione del riferimento normativo – Necessità – Non sussiste.
La ricezione da parte del concessionario della riscossione dell'istanza di annullamento in autotutela di un ruolo per intervenuta prescrizione inviata dal contribuente determina l'avvio del termine di 220 giorni per la formazione del silenzio assenso, anche se l'istanza inviata non contiene l'espresso riferimento normativo alla l. 228/2012, purché la richiesta del contribuente sia chiara ed inequivoca e contenga tutti i dati prescritti dalla norma. (D.Z.)

Riferimenti normativi: l. 228/2012, art. 1, commi da 537 a 543

684. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza n. 15 del 21 giugno 2021. Presidente: Piglionica, Estensore: Sciurpa**

Prescrizione – Termine breve.
Come insegnato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la scadenza del termine per proporre opposizione avverso la cartella di pagamento, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, produce come effetto unicamente l'irretrattabilità del credito contributivo, ma non determina la conversione del termine prescrizionale breve in quello ordinario decennale, con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per

proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23397 del 17/11/2016

685. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 80 del 31 marzo 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Termine di prescrizione quinquennale – Impugnazione del contribuente – Passaggio in giudicato della sentenza – Necessità – Conversione nel termine di prescrizione decennale.
La riscossione dei tributi si prescrive nel termine di cinque anni, salvo che il contribuente impugni l'atto impositivo. In tal caso, al termine quinquennale si sostituisce quello prescrizionale di dieci anni, sostituendosi al provvedimento amministrativo un titolo giudiziale definitivo che ha accertato la legittimità della pretesa impositiva. (Da.C.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

686. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1226 del 17 marzo 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Cosentino**

Prescrizione – Proposta di compensazione – Atto interruttivo.
La proposta di compensazione di cui all'art. 28 ter del d.P.R. n. 602 del 1973 notificata al contribuente dall'Agenzia delle Entrate deve qualificarsi come atto idoneo interruttivo della prescrizione, ai sensi dell'art. 2943 c.c., costituendo in effetti esercizio della pretesa creditoria con riguardo alle cartelle di pagamento in precedenza notificate al contribuente. Con detta proposta di compensazione, l'Ente deputato alla riscossione richiama la debitoria del contribuente in forza delle cartelle di pagamento precedentemente notificate e oppone al pagamento del credito d'imposta maturato dal contribuente il controcredito, proponendo la compensazione tra le due poste. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 28 ter; art. 2943 c.c.

687. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1435 del 31 marzo 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Prescrizione dei tributi erariali – Termine decennale.
Nel caso di tributi erariali, il credito erariale per la riscossione dell'imposta è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, c.c., bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma vantazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (G.Na.)

Riferimenti normativi: artt. 2946 e 2948 c.c.

688. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1877 del 27 aprile 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti**

Prescrizione quinquennale – Tributi locali – Prestazioni periodiche.
È di cinque anni il termine di prescrizionale della Tari, in quanto tributo locale il cui obbligo di pagamento configura una prestazione periodica. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: art. 2948 comma 1, n. 4, c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 29996 del 20 novembre 2018

689. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 56 del 2 febbraio 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco**

Richiesta di rateizzazione – Prescrizione del debito – Non sussiste.
La presentazione da parte del contribuente dell'istanza di rateizzazione del debito interrompe il decorso dei termini ai fini della prescrizione, che non può dunque essere invocata quale causa di nullità della cartella relativa al debito in esame. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

690. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 60 del 9 febbraio 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Prescrizione – Termine quinquennale – Nullità – Sussiste.
Il termine per riscuotere i crediti erariali (Irpef, Iva, Irap, ecc.) ed i crediti relativi ai tributi locali (Ici, Imu, tasse smaltimento dei rifiuti, contributi di bonifica, ecc.) a seguito della notifica della cartella esattoriale accertativa non può che ritenersi quinquennale, con la conseguenza che qualora l'Agenzia della Riscossione non ottemperi ad interrompere il decorso dello stesso con la notifica di atti idonei in tal senso, il successivo provvedimento inviato al contribuente non potrà che ritenersi radicalmente nullo. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n.23397 del 17 novembre 2016; Cassazione, sez. V, sentenza n. 30362 del 23 novembre 2018

691. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 218 del 13 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella**

I) Ricorso avverso l'estratto di ruolo antecedente alla notifica della cartella – Eccezione di prescrizione del credito – Inammissibile.
II) Cartella di pagamento – Richiesta di rateizzazione/definizione agevolata – Riconoscimento di debito – Sussiste – Decorso della prescrizione – Interruzione.
I) Qualora non sia ancora stata avviata alcuna azione volta alla riscossione del credito erariale, l'impugnazione diretta dell'estratto di ruolo, da parte del contribuente, che contesti esclusivamente la prescrizione di detto credito, risulta inammissibile, per difetto di interesse, dal momento che deve escludersi, perché estranea all'operatività giudiziale e oppositiva dell'istituto della prescrizione, come fatto estintivo del credito, che esso possa essere fatto valere attraverso un'azione di mero accertamento, operando, invece, esclusivamente come un'eccezione rispetto all'altrui pretesa creditoria. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 20618 del 13 ottobre 2016; Cassazione, sentenza n. 22946 del 10 novembre 2016

II) La richiesta di rateizzazione della cartella di pagamento, al pari della domanda di definizione agevolata costituisce riconoscimento di debito, la quale comporta, pertanto, l'interruzione del decorso del termine di prescrizione. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 16098 del 18 giugno 2018; Ctp Varese, sez. III, sentenza n. 66 del 23 gennaio 2019

692. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 413 del 26 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Prescrizione del credito erariale – Natura non periodica della prestazione tributaria – Termine ordinario decennale.

In tema di imposte erariali, in mancanza di specifiche disposizioni normative, il credito tributario è assoggettato all'ordinario termine di prescrizione decennale, e non già a quello quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, c.c. per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi. Alla prestazione tributaria non può, infatti, attribuirsi natura periodica, atteso che vi è autonomia tanto dei singoli periodi d'imposta quanto delle relative obbligazioni e, dunque, il debito tributario scaturisce anno per anno da autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei relativi presupposti impositivi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

693. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1210 del 25 marzo 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Punzo**

Sentenza passata in giudicato – Cartella di pagamento – Notifica – Termine – Prescrizione decennale.

In caso di notifica di cartella esattoriale fondata su una sentenza passata in giudicato relativa ad un atto impositivo, non sono applicabili i termini di decadenza e/o prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953, c.c., perché il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto e diventa la sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha confermato la legittimità, derivandone l'inapplicabilità del termine di decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, che concerne la messa in esecuzione dell'atto amministrativo e presidia l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'ufficio. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.; d.P.R. 602/1973, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 16730 del 9 agosto 2016; Cassazione, sezione V, sentenza n. 9076 del 7 aprile 2017

694. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1937 del 24 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Ferrero**

Attività di riscossione – Prescrizione – Termine ordinario.

L'attività dell'Agente della riscossione è soggetta esclusivamente al termine ordinario di prescrizione previsto dall'art. 2946 c.c. Difatti, la natura di titolo esecutivo della cartella esattoriale e del ruolo trae origine dall'art. 49, d.P.R. n. 602/1973, secondo il quale "per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo (…)". Pertanto il credito, una volta iscritto nei ruoli, acquista l'efficacia propria del titolo esecutivo e, quindi, ne segue la relativa disciplina giuridica, anche in termini di prescrizione. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

ALTRO

695. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 3 del 7 gennaio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Estratto di ruolo – Autonoma impugnabilità – Sussiste.
Il c.d. "estratto" di ruolo intestato al contribuente è un elaborato informatico che contiene gli elementi fondamentali della/e cartella/e che, a loro volta, descrivono le relative esposizioni debitorie. Simile documento non è impugnabile autonomamente, ma rappresenta lo strumento contabile che permette l'impugnazione del ruolo, asserendo la mancata notificazione della/e cartella/e. In simile circostanza, non grava in capo al contribuente un onere, bensì una mera facoltà d'impugnazione, dal momento che in sua assenza potrà sempre procedersi alla contestazione successiva, ossia dopo la notificazione di un atto tipico. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

696. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 64 del 29 gennaio 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

Notificazione cartella – Mancata produzione originale in giudizio – Non rileva.
Nei giudizi instaurati per contestare la mancata notifica della cartella di pagamento, non sussiste un onere, in capo all'Agente della riscossione, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella stessa. Ciò perché la cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in un unico originale notificato alla parte ove il titolo esecutivo è rappresentato dal ruolo stesso. L'amministrazione non è quindi in grado di produrre le cartelle esattoriali poiché l'unico originale è in possesso della parte debitrice. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: Cass., ord. 7 febbraio 2017, n. 3212

697. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 37 del 4 marzo 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Intimazione di pagamento – Natura di precetto – Sussiste – Funzione informativa circa il debito fiscale in caso di omessa notifica della cartella di pagamento – Sussiste.
L'intimazione di pagamento assolve due funzioni: la prima, equivalente a quella del precetto, consiste nell'accertare il mancato pagamento del debito fiscale e nell'intimare al contribuente l'effettuazione del versamento dovuto entro un termine ristretto, con l'avvertenza che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata; la seconda funzione è eventuale, ha natura sostanziale, e consiste nel portare a conoscenza del contribuente per la prima volta la pretesa contributiva, ove l'intimazione di pagamento non sia stata preceduta dalla regolare notifica della cartella esattoriale. Ne consegue che, in presenza di un'intimazione di pagamento regolarmente notificata e non opposta nei termini di legge, la pretesa tributaria diventa definitiva sicché non è più consentito ulteriormente contestare l'omessa notificazione delle cartelle che sono state esattamente indicate nell'intimazione medesima. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 50, comma 2

698. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 31 del 12 febbraio 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina**

Ingiunzione fiscale – Modalità di notifica a mezzo posta – Legittimità.
L'ingiunzione fiscale, anche dopo l'entrata in vigore del d.P.R. n. 43/1988, che ha generalizzato le modalità di riscossione mediante ruolo, costituisce un atto accertativo rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del debitore ed a formare il titolo per l'eventuale esecuzione forzata, sicché è consentito allo stesso concessionario, e non più solamente all'ufficiale giudiziario o al messo notificatore, procedere alla sua notifica a mezzo posta. (Da.C.)

Riferimenti normativi: r.d. 639/10, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 24757 del 5 novembre 2020

699. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 92 del 30 aprile 2021. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Accollo – Mancata attuazione della norma – Nessun effetto liberatorio – Onere della prova del debitore originario.

La mancata adozione delle disposizioni di attuazione dell'art. 8 dello Statuto del contribuente rende inutilizzabile l'istituto dell'accollo. In ogni caso, l'accollo non ha effetto liberatorio per il debitore originario. Il suo onere di pagare sussiste fino a quando non sia accertato l'effettivo pagamento da parte dell'accollante. Pertanto, l'Erario è libero di rivolgersi all'originario debitore in qualunque caso e, a maggior ragione, qualora l'accollante abbia eseguito il pagamento in compensazione con un credito non sussistente. In tal caso, il debitore originario dovrà dare prova dell'effettività ed utilizzabilità del credito compensato dall'accollante. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8

700. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1097 del 8 marzo 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi**

Riscossione – Interessi della sospensione giudiziali assimilati agli interessi di mora.

Ai fini della rottamazione, gli interessi di sospensione giudiziale devono essere assimilati agli interessi di mora, e pertanto beneficiano dello stesso trattamento riservato a questi ultimi dall'articolo 6 del d.l. n. 193/2016 («prima rottamazione») e dall'articolo 3 del d.l. 119/2018 («rottamazione-bis»). Entrambe le disposizioni stabilivano infatti che i carichi affidati agli agenti della riscossione potevano essere estinti «senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del d.P.R. 600/1973, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del d.lgs. n. 46/1999. Pertanto, la rottamazione si perfezionava con il pagamento delle somme dovute a titolo di capitale e di interessi diversi da quelli di mora. L'assimilazione agli interessi di mora degli interessi di sospensione fa sì che neppure questi ultimi siano dovuti. (F.G.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016, art. 6; d.l. n. 119/2018, art. 3; d.P.R. n. 600/1973, art. 30; d.lgs. n. 46/1999, art. 27

701. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 65 del 9 febbraio 2021. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione**

Estratto di ruolo – Carenza di interesse a ricorrere – Inammissibilità del ricorso.

È inammissibile il ricorso contro l'estratto di ruolo, in quanto atto interno dell'Amministrazione e per questo incapace di esprimere una pretesa tributaria autonoma ed esecutiva, come invece la cartella di pagamento. Senza notifica di un atto impositivo non c'è alcun interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c. a radicare una lite tributaria e pertanto il ricorso è inammissibile. Ciò è confermato dalla struttura oppositiva del processo tributario, che non ammette preventive azioni di accertamento negativo del tributo. (F.Co.)

Riferimenti normativi: art. 100 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. sez. V, sentenza n. 6610 del 15 marzo 2013

702. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 44 dell'8 gennaio 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Antonioli**

Cancellazione della società – Estinzione – Cartella di pagamento – Notifica al liquidatore – Nullità della cartella – Sussiste – Estinzione del debito conseguente alla nullità – Non sussiste.
Atteso l'effetto estintivo della società conseguente alla cancellazione, con trasferimento dei rapporti giuridici in capo ai soci, anche con riferimento ai debiti tributari, sono da ritenere nulle le cartelle notificate all'ex liquidatore della società estinta; ciononostante, verificandosi un tipo di successione sui generis in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, non si determina il venire meno dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, ma l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità, vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova. (R.T.)

Riferimenti normativi: art. 2495, comma 2, c.c.

703. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 204 del 13 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Intimazione di pagamento – Mancanza conteggio interessi dovuti – Vizio di motivazione – Non sussiste – Riferimento alla cartella di pagamento – Sufficiente.
L'intimazione di pagamento non è nulla, per difetto di motivazione, allorché non riporti un conteggio degli interessi dovuti, essendo sufficiente il richiamo alle cartelle di pagamento che ne costituiscono il presupposto, il quale consente al contribuente di rilevare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche in base alle quali venivano chiesti gli interessi, con conseguente possibilità di determinarne l'esattezza sulla scorta della normativa, anche di dettaglio, attualmente vigente. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8613 del 15 maggio 2011

704. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 472 del 28 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Intimazione di pagamento – Sanzione – Riproduzione fedele – Legittimità.
I) L'atto di intimazione al pagamento notificato al contribuente, a fronte di due gradi di giudizio che accertano la legittimità della pretesa fiscale, è illegittimo allorché l'Ufficio discrezionalmente incrementi l'importo delle sanzioni indicato nell'avviso di accertamento. (S.Ma.)

II) L'intimazione di pagamento è un atto che ripropone fedelmente il contenuto della cartella e rinnova l'invito a pagare onde evitare conseguenze peggiori. Si tratta, dunque, di un atto eventuale che non include un potere accertativo ulteriore rispetto all'anno d'imposta posto in contestazione. Ne discende che l'Ufficio non è legittimato a incrementare le sanzioni contenute all'interno dell'avviso di accertamento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 68

705. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1945 del 25 maggio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta**

Rimborso imposte dirette – Interessi – Dovuti per semestri interi.
L'art. 44 d.P.R. 602/1973 contempla esclusivamente gli interessi dovuti per il ritardo nel rimborso delle imposte dirette e, a differenza degli ordinari interessi che in quanto frutti civili si acquistano di giorno in giorno, gli interessi dovuti per il ritardo nel rimborso delle imposte

dirette maturano, per ogni semestre intero, escluso il primo. Di conseguenza relativamente alle imposte sui redditi il contribuente che abbia effettuato versamenti diretti, o sia stato iscritto a ruolo per un ammontare superiore a quello effettivamente dovuto per lo stesso periodo, ha diritto, per la maggior somma effettivamente pagata, agli interessi per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento e la data dell'ordinativo di rimborso. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 44

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 25684 del 14 dicembre 2016

706. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2451 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Accollo di debiti tributari – Estinzione mediante compensazione – Esclusione.
Deve negarsi, in via generale, che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario, atteso che l'art. 17, d.lgs. n. 241/1997 non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti. (S.Z.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000, art. 8; d.lgs. n. 241/1997, art. 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 3 luglio 2018, n. 29870

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI pag. 423
COMPETENZA pag. 428
POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE pag. 429
LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM pag. 431
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO pag. 432
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI) pag. 433
COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI) pag. 435
TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO) pag. 435
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI pag. 436
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI pag. 437
SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO pag. 437
TUTELA CAUTELARE pag. 437
Sentenza impugnata (litispendenza CTR) pag. 437
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione) pag. 440
SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE – NOTIFICAZIONE –COMUNICAZIONE) pag. 441
SPESE DI LITE pag. 442
ESTINZIONE DEL PROCESSO pag. 443
GIUDIZIO DI RINVIO pag. 444
ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO pag. 445
RICORSO PER OTTEMPERANZA pag. 447
Procedimento pag. 447
ALTRO pag. 448

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI

707. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 44 del 24 febbraio 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Montanari**

Avviso di pignoramento – Difetto di giurisdizione – Non sussiste.
L'opposizione al pignoramento si fonda sull'eccezione di omessa notifica degli atti presupposti, quindi, si risolve nell'impugnazione del primo atto con cui si manifesta al contribuente la volontà di attivare la riscossione di un credito erariale. L'opposizione agli atti esecutivi appartiene alla giurisdizione del giudice tributario ove si reagisca all'atto esecutivo adducendo fatti che si sarebbero verificati fino alla notifica della cartella o intimazione, se avvenuta, ovvero sino al momento della notifica dell'atto esecutivo, se la notifica è mancata o è viziata. (D.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13913/2017; Cassazione, SS.UU., sentenza n. 7882/2020

708. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 10 del 21 gennaio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Impugnazione cartella di pagamento.
L'impugnazione della cartella esattoriale non per "vizi propri" viola l'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, in base al quale, ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solamente per "vizi propri" e non per vizi che attengono ad un altro atto autonomamente impugnabile che ne sia il presupposto. È dunque illegittimo impugnare una cartella di pagamento non per vizi propri ma per questioni sottese all'avviso di accertamento ("atto presupposto"). (F.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

709. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 89 del 28 maggio 2021. Presidente: Catalano, Estensore: Catalano**

Versamento indebito – Domanda di rimborso – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.
Il giudice tributario non può essere adito direttamente dal contribuente per ottenere la restituzione di tributi assertivamente non dovuti, ma solo a seguito del rifiuto espresso o tacito dell'Ufficio a detta restituzione, debitamente richiesta dal contribuente. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

710. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza 4 del 15 febbraio 2021. Presidente: Chiodaroli, Estensore: Crivelli**

Intimazione di pagamento – Impugnabilità per vizi propri – Sussiste.
L'intimazione di pagamento, quando fa seguito ad un altro atto (avviso di accertamento o cartella di pagamento, e a maggior ragione ad altro di analogo tenore) non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo. In virtù quindi dell'art. 19, co. 3, d.lgs. n. 546/92, tale atto sarà sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti agli atti presupposti da cui è sorto il debito. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2435/2013; Cassazione, sentenza n. 16641/2011; Cassazione, sentenza n. 17726/2009

711. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 66 del 22 marzo 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Celenza**

Crediti vantati da enti previdenziali – Controversie – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Difetto – Sussiste.
Non appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie ma del giudice ordinario le controversie relative a crediti vantati dall'Inps e dall'Inail. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 2

712. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 89 del 23 aprile 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Comunicazione di irregolarità – Cartella di pagamento – Ricorso per vizi propri.
La cartella di pagamento può essere oggetto di impugnazione solo per vizi propri e non per i vizi che attengono all'accertamento fiscale, salva l'ipotesi in cui il contribuente sia venuto a conoscenza della pretesa con la cartella stessa. Pertanto, nel caso in cui la cartella sia stata preceduta dalla notifica di una comunicazione di irregolarità, che per consolidato orientamento giurisprudenziale rientra tra gli atti impugnabili, essa non potrà essere impugnata deducendo vizi relativi al merito della pretesa. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

713. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 153 del 15 gennaio 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Salvo**

Estratto di ruolo – Impugnabilità – Non sussiste.
L'estratto di ruolo non è un atto autonomamente impugnabile per assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere e ottenere il suo annullamento in sede giurisdizionale, non contenendo qualsivoglia pretesa impositiva. Di fatto il contenuto dell'estratto di ruolo non garantisce il livello minimo di cognizione sulle singole pretese tributarie, ossia l'enunciazione dei presupposti fattuali e delle ragioni giuridiche delle stesse, indispensabili per l'esercizio del diritto di difesa dinnanzi al giudice tributario. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

714. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1225 del 17 marzo 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Cosentino**

Mancata impugnazione comunicazione di irregolarità – Deducibilità dell'illegittimità della pretesa tributaria sottostante la cartella di pagamento – Possibile.
L'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973. D'altra parte, la mancata impugnazione dell'atto presupposto, non indicato tra quelli tipici dall'art. 19 citato, non determina la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici, qual è la cartella di pagamento. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI., ordinanza n. 3315 del 19 febbraio 2016; Cassazione, sez. V., ordinanza n. 1230 del 21 gennaio 2020

715. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1498 dell'8 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**

Atto impositivo – Omessa impugnazione – Definitività della pretesa tributaria – Intimazione di pagamento – Atto impugnabile solo per vizi propri.
In tema di atti impugnabili dinnanzi al giudice tributario, l'intimazione di pagamento, emessa a seguito di un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione nei termini di legge, non integra un nuovo e autonomo atto impositivo, con la conseguenza che, in base al dettato dell'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546/92, esso resta sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto impositivo da cui è sorto il debito. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2944 del 7 febbraio 2018

716. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1853 del 26 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Mastelloni**

Impugnazione dell'estratto di ruolo – Cartella di pagamento – Prescrizione – Interesse ad agire – Sussiste.
È ammissibile l'impugnazione della cartella regolarmente notificata per far valere, in via diretta e non attraverso una mera eccezione, la prescrizione della pretesa fiscale maturata successivamente alla sua corretta notificazione, dovendosi ritenere sussistente e attuale l'interesse del contribuente a esperire, attraverso la cosiddetta impugnazione del ruolo, una azione di accertamento negativo della pretesa dell'amministrazione stante la prescrizione del credito maturata dopo la notifica della cartella. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 3990 del 18 febbraio 2020

717. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1869 del 26 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo**

Cartella di pagamento – Errore commesso in dichiarazione – Correzione dichiarazione – Decadenza non rileva.
La cartella di pagamento è impugnabile anche opponendo in giudizio l'errore commesso nella dichiarazione dei redditi. Ciò anche se è spirato il termine ultimo per le modifiche in ossequio al principio costituzionale di capacità contributiva. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1862 del 28 gennaio 2020

718. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2050 del 12 maggio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Martello**

Impugnazione dell'estratto di ruolo – Cartella di pagamento – Prescrizione – Interesse ad agire – Sussiste.
Qualora la cartella di pagamento sia stata regolarmente notificata, è inammissibile per carenza di interesse ad agire il ricorso avverso all'estratto di ruolo diretto a far valere fatti estintivi sopravvenuti (come l'intervenuta prescrizione), difettando una minaccia attuale di atti esecutivi ed essendo ben possibile che il credito venga eliminato in autotutela mediante sgravio della pretesa fiscale e che l'ente impositore non proceda alla riscossione coattiva. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 6723 del 7 marzo 2019

719. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2200 del 18 maggio 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Renna**

Estratto di ruolo – Impugnabilità – Attuale concreto interesse – Necessità emissione atto successivo – Insufficienza accesso agli atti – Inammissibilità ricorso – Sussiste.
È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dall'agente della riscossione, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Tuttavia, tale affermazione postula l'esistenza di una pretesa creditoria attuale e azionata dall'Amministrazione finanziaria con atto proceduralmente successivo alla (pure mancata e viziata) notifica. Non così nel caso in esame ove l'unico presupposto legittimante l'impugnazione risulta essere l'avvenuto accesso da parte del contribuente agli atti: diversamente si verrebbe ad introdurre per via interpretativa la sussistenza di un'azione di accertamento negativo non prevista. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 19704 del 2 ottobre 2015

720. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2229 del 21 maggio 2021. Presidente: De Sapia, Estensore: Fortunato**

Mera comunicazione pretesa – Assenza intimazione pagamento – Impugnabilità – Sussiste.
Sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento 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" o la mancata indicazione del termine o della forma da osservare per l'impugnazione, aspetti che possono invece dar luogo ad un vizio dell'atto. Sorge, dunque, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse a chiarire la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (Nel caso di specie, il contribuente aveva ricevuto la notifica di avvisi di rettifica ex art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 concernenti il disconoscimento di spese per risparmio energetico in quanto non era stata inviata ad Enea la comunicazione di fine lavori entro 90 giorni dalla data del collaudo finale). (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 27 ottobre 2020, n. 23532

721. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2509 dell'8 giugno 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: D'Arcangelo**

Estratto di ruolo – Impugnabilità – Non sussiste.
Secondo la giurisprudenza di legittimità, è inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo riportante il credito erariale trasfuso in cartella di pagamento precedentemente notificata da parte del debitore che chieda procedersi ad accertamento negativo, giacché, altrimenti, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il contribuente consentendogli di opporre una cartella già nota nella sua esistenza e nel suo contenuto per effetto di regolare notificazione. L'impugnazione diretta del ruolo esattoriale, da parte del debitore che chieda procedersi ad un accertamento negativo del credito dell'Amministrazione in esso risultante, è, infatti, inammissibile per difetto di interesse, sempre che le cartelle esattoriali siano state

regolarmente notificate, non prospettandosi tale accertamento come unico strumento volto ad eliminare la pretesa impositiva della Amministrazione, alla quale, invece, il debitore può rivolgersi in via amministrativa, domandando l'eliminazione del credito in autotutela mediante il c.d. sgravio. (G.Za.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 21289 del 5 ottobre 2020; Cass., sentenza n. 22946 del 10 novembre 2016

722. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2757 del 21 giugno 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti**

Avvisi bonari – Non impugnabilità.
Gli "avvisi bonari" non sono immediatamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie in quanto costituiscono un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata. Ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale innanzi ai giudici tributari è, invece, essenziale che il tenore dell'atto manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori. (P.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16293 del 24 luglio 2007

723. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1585 del 26 aprile 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Estratto di ruolo – Non impugnabilità.
In tema di atti impugnabili, è inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo, riportante il credito erariale trasfuso in cartella di pagamento precedentemente notificata, da parte del debitore che chieda procedersi ad accertamento negativo, giacché, altrimenti, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il contribuente consentendogli di opporre una cartella già nota nella sua esistenza e nel suo contenuto per effetto di regolare notificazione. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

724. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1686 del 3 maggio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Porreca**

Estratto di ruolo – Impugnabilità limitata agli atti ivi indicati e non validamente notificati.
Se da un lato va escluso l'interesse del contribuente ad impugnare il "documento estratto di ruolo", può ovviamente sussistere un interesse del medesimo ad impugnare il contenuto del documento stesso, ossia gli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati. E infatti, proprio sulla base di tale rilievo la giurisprudenza di legittimità ha da tempo affermato il principio di diritto, secondo cui il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione: a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., n. 19704/2015

725. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1761 del 10 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Impugnabilità cartella di pagamento attraverso l'estratto di ruolo – Sussiste se non validamente notificata.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (o del ruolo) che non sia stata validamente notificata, della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3. Una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza, motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 7228/2020

COMPETENZA

726. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 78 del 5 febbraio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Incompetenza territoriale – Riassunzione – Contenuti essenziali dell'atto di riassunzione.

Laddove sia stata accertata l'incompetenza territoriale del primo giudice adito, l'atto di riassunzione del processo non dà origine ad un nuovo procedimento, ma si limita consentire la prosecuzione di quello già pendente, con la conseguenza che lo stesso può essere considerato inammissibile per mancanza degli elementi indicati dall'art. 125 disp. att. c.p.c. soltanto se tale mancanza sia così grave da impedire la prosecuzione del giudizio già instaurato. Sono elementi essenziali dell'atto di riassunzione: l'esplicito riferimento alla precedente fase processuale; l'indicazione delle parti; l'indicazione degli altri elementi necessari a consentire l'identificazione della causa riassunta; l'indicazione del provvedimento del giudice che dispone la riassunzione; l'indicazione delle ragioni della eventuale cessazione della causa stessa; l'espressa manifestazione della volontà di riattivare il giudizio davanti al giudice competente. (F.F.)

Riferimenti normativi: disp. att. c.p.c., art. 125

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 119 del 18 gennaio 2018; Cassazione, sentenza n. 13597 del 21 luglio 2004

727. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 61 del 29 aprile 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

Controversie nei confronti dei concessionari della riscossione – Competenza territoriale – Sede dell'ente impositore – Rileva – Sede del concessionario – Non rileva.

La competenza territoriale delle Commissioni tributarie nelle controversie promosse dai contribuenti nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione si determina avendo riguardo alla sede dell'ente impositore, e non a quella dei concessionari. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 4, comma 1

728. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2538 del 10 giugno 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Nicoletti**

Competenza territoriale – Impugnazione ruolo unitamente alla cartella.
La Corte di Cassazione ha già statuito che nel processo tributario, qualora il contribuente impugni la cartella di pagamento facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri del ruolo, non notificato precedentemente e, quindi, conosciuto solo tramite la cartella, è territorialmente competente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ricade la sede dell'agente del servizio di riscossione, pure se non coincidente con quella in cui ha sede l'Ufficio tributario che ha formato il ruolo, in quanto il combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. d), e comma 3, e 21, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, considerando i due atti (ruolo e cartella esattoriale) in modo unitario ed impugnabili congiuntamente, esclude, da un lato, il frazionamento delle cause tra giudici diversi, e, dall'altro, la rimessione al ricorrente della scelta del giudice territorialmente competente da adire. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 4, comma 1, 19, comma 1, lett. d), e comma 3, e 21, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. V, sentenza n. 15829 del 29 luglio 2016; Cass, Sez. V, sentenza n. 20671 del 1° ottobre 2014, e Cass., Sez. V, sentenza n. 7635 del 24 marzo 2017

POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE

729. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 40 del 15 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Galli**

Delibere della giunta comunale di determinazione del valore delle aree edificabili – Natura di presunzione – Sussiste –Vincolatività per il giudice tributario – Non sussiste – Prova contraria da parte del contribuente – Ammissibilità.
Sono liberamente valutabili dal giudice tributario le delibere con cui la giunta comunale fissa il valore delle aree edificabili, atteso che queste delibere rappresentano fonti di presunzione, non sono vincolanti e ammettono prova contraria da parte del contribuente che ne contesti la coerenza rispetto ai prezzi di mercato. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 7, comma 5

730. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 11 del 15 gennaio 2021. Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza**

Piano di classifica predisposto da consorzio di bonifica – Illegittimità del piano dedotta dal contribuente – Potere del giudice tributario di disapplicare il piano – Sussiste.
Rientra tra i poteri del giudice tributario conoscere incidentalmente della legittimità del piano di classifica di cui dubita il contribuente che ha impugnato cartella di pagamento avente ad oggetto contributo consortile, disponendone all'occorrenza la disapplicazione. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 7, comma 5

731. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1605 del 16 aprile 2021. Presidente: Mainini, Estensore: Barbata**

Libero apprezzamento delle prove emerse in sede penale – Sussiste.
L'indipendenza del processo tributario da quello penale non impedisce al giudice tributario di formulare il proprio convincimento su basi probatorie concrete, le quali, ai sensi dell'art. 116 c.p.c. (applicabile al processo tributario), devono essere valutate secondo il proprio prudente apprezzamento, che può scaturire da prove fattuali come quelle emerse in sede penale. (G.P.)

Riferimenti normativi: art. 116 c.p.c.

732. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2661 del 16 giugno 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello**

Poteri istruttori del giudice – Ordine esibizione documenti – Soccorso istruttorio d'ufficio.
Il giudice tributario è titolare di un potere di indagine esercitabile nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti o acquisiti non siano sufficienti alla pronuncia della decisione che definisce il giudizio, fermo l'obbligo per la Commissione tributaria di motivare il provvedimento che stabilisce l'esercizio del potere di soccorso istruttorio, non potendo questa sopperire all'inattività o alle carenze delle parti in forza dell'art. 115 c.p.c. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7; art.115 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 12383 del 11 maggio 2021; Cass., sentenza n. 4161 del 21 febbraio 2014

733. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 314 del 19 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

Deposito documenti in fotocopia – Facoltà concessa dalla legge – Disconoscimento – Onere di parte – Eccezione formale e specifica – Necessaria – Accertamento della conformità all'originale mediante presunzioni – Possibile.
I commi 4 e 5 dell'art. 22 del d.lgs. 546/92 ammettono espressamente la possibilità di produrre documenti in fotocopia, salvo l'ordine di esibizione degli originali da parte del giudice tributario nei soli casi di contestazione circa la conformità degli stessi, il cui onere incombe sulla parte contro cui il documento è prodotto, a condizione che l'eccezione sia formulata in modo formale e specifico e non in modo generico e omnicomprensivo. Il disconoscimento della conformità di una copia fotostatica all'originale di una scrittura non impedisce, in ogni caso, che il giudice tributario possa accertare la conformità all'originale anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22, commi 4 e 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12582 del 17 giugno 2016; Cassazione, sentenza n. 22770 del 23 ottobre 2006

734. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2069 del 4 giugno 2021. Presidente: Gravina, Estensore: Fimmanò**

Istruzione del processo – Giudizio tributario – Oggetto – Accertamento sostanziale del rapporto controverso – Poteri istruttori del giudice.
Essendo il processo tributario a cognizione piena e tendente all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario, come nel caso in cui vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione, il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di acquisire "aliunde" i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ordinanza, 18/06/2021, n. 17481; Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza, 25/06/2020, n. 12597

LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM

735. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 29 del 21 gennaio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Notifica a società cancellata dal Registro delle Imprese – Legittimazione processuale del socio – Sussiste.

In materia di cancellazione dal Registro delle Imprese, allorquando questa sia intervenuta in data antecedente rispetto all'entrata in vigore (13 dicembre 2014) del decreto che ha disposto il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione, l'amministratore e/o socio di una società cancellata dal registro delle imprese, attinto in proprio da un avviso di accertamento, conserva una legittimazione residua ad agire per far valere la inesistenza dell'atto impugnato, sia nei confronti della società, sia nei propri confronti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60; d.lgs. 175/2014, art. 28, co. 4

736. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 48 del 5 marzo 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Formighieri**

Cartella di pagamento – Impugnazione – Omessa notifica del prodromico atto impositivo – Nullità della cartella impugnata – Sussiste – Legittimazione passiva dell'agente della riscossione – Sussiste.

Il contribuente che impugna una cartella di pagamento deducendo l'omessa notifica del prodromico atto impositivo può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo, ferma restando la facoltà dell'agente della riscossione di chiamare in giudizio l'ente impositore. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10528 del 28 aprile 2017

737. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 641 del 12 febbraio 2021. Presidente: Roggero, Estensore: Salvo**

Società di capitali cancellata dal Registro delle Imprese – Liquidatore – Legittimazione attiva.

La domanda giudiziale introdotta da un ex liquidatore di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese è improponibile, in quanto l'effetto estintivo che ne deriva determina il venir meno in capo all'ex liquidatore del potere di rappresentanza dell'ente estinto. Tuttavia in virtù del principio costituzionale del diritto alla difesa garantito dall'art. 24 Cost, posto che un soggetto che venga attinto da un provvedimento pregiudizievole, in proprio o quale ex liquidatore, di un ente ormai inesistente, qualunque atto che costituisce opposizione nell'ambito dell'esercizio del diritto medesimo non può essergli negato, con la conseguenza che, anche in presenza di società estinta, il ricorso proposto da un ex liquidatore di un ente ormai estinto, risulta legittimamente proposto, considerato che la pretesa è rivolta direttamente all'ex liquidatore. (V.C.)

Riferimenti normativi: art. 24 Cost.

738. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1594 del 15 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Società fallita – Rinuncia tacita all'impugnazione da parte del curatore fallimentare – Impugnazione da parte del legale rappresentante – Carenza di interesse – Sussiste.
Deve ribadirsi il principio consolidato secondo cui la dichiarazione di fallimento comporta a norma dell'art. 43 l.f. la perdita della sua capacità di stare in giudizio nella relativa controversia salva l'ipotesi eccezionale in cui l'Amministrazione fallimentare rimane inerte e sempre che l'inerzia del curatore sia stata determinata da un totale disinteresse degli organi fallimentari e non anche quando consegua ad una negativa valutazione di questi ultimi circa la convenienza della controversia. Sul punto, l'autorizzazione del giudice delegato al curatore a non partecipare al contraddittorio e a non attivare il procedimento di accertamento con adesione (risultante dalla parte motiva dell'accertamento) costituisce elemento idoneo a comprovare che il fallimento non è rimasto meramente inerente ma ha scientemente valutato di non opporsi alla pretesa tributaria. Deve allora ritenersi inammissibile per carenza di interesse il ricorso proposto dall'ex legale rappresentante di società fallita al sol fine di consentire a quest'ultima l'esercizio del potere di impugnare in caso di inerzia del fallimento ex art 43 l.f., considerato come l'atto impugnato non fosse neppure finalizzato all'accertamento di imposte nei confronti dell'ex legale rappresentante. (G.P.)

Riferimenti normativi: l.f. (regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), art. 43

739. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 77 del 2 marzo 2021. Presidente: Calia, Estensore: Pirola**

Avviso di accertamento notificato a una associazione e al suo rappresentante legale – Mancata impugnazione da parte dell'associazione dell'avviso – Legittimazione in capo al rappresentante legale ad impugnare in proprio l'avviso di accertamento e a proporre istanza di accertamento con adesione.
L'acquiescenza dell'associazione e a conseguente irrevocabilità dell'avviso di accertamento nei confronti della stessa non si estende alla posizione del rappresentante legale, impugnante l'avviso di accertamento in proprio. Infatti, il rappresentante legale, in quanto destinatario degli effetti dell'atto, è legittimato ad impugnare il medesimo e mentre gli effetti pregiudizievoli dell'acquiescenza di un condebitore solidale non ha effetti nei suoi confronti, al contrario, l'eventuale accoglimento del ricorso, se non fondato su motivi esclusivamente personali, può estendersi anche al condebitore non impugnante ex art. 1306 c.c. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: artt. 38 e 1306 c.c.

LITISCONSORZIO ED INTERVENTO

740. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1873 del 26 aprile 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo**

Cartella di pagamento – Atto presupposto – Omessa notifica – Litisconsorzio necessario.
In caso di omessa notifica dell'atto presupposto, il ricorrente che impugna la cartella di pagamento può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore e non essendo il giudice tenuto a disporre l'integrazione del contraddittorio. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 10 e 19, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 10528 del 24 aprile 2017

741. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1636 del 29 aprile 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Litisconsorzio necessario – Ordine di integrazione.
Nel processo tributario, in caso di litisconsorzio processuale che determina la inscindibilità delle cause, anche ove non sussistesse il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, la omessa impugnazione della sentenza nei confronti tutte le parti non determina la inammissibilità del gravame, ma la necessità del giudice di ordinare la integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c. nei confronti della parte pretermessa. Ne consegue che la riunione di due giudizi di appello, assicurando il litisconsorzio (processuale e/o necessario di natura sostanziale) delle parti coinvolte nel primo grado del giudizio, assorbe e supera la necessità di adottare l'ordine di integrazione di cui al citato art. 331 c.p.c., applicabile anche nel processo tributario. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: art. 331 c.p.c.

742. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1907 del 18 maggio 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Monfredi**

Attività fraudolente – Riqualificazione societaria – Obbligo contraddittorio – Non sussiste.
Laddove emerge che una o più società sono costituite esclusivamente per finalità fiscalmente illecite, è corretta l'attività dell'Agenzia che procede alla riqualificazione delle società di capitali in società di fatto (assimilabili alle s.n.c. irregolari) imputando i redditi ed applicando le sanzioni in capo ai singoli soci. Trattandosi di società che operano solo come schermo, svolgendo attività illecita e fraudolenta, non valgono le garanzie poste in tema di contraddittorio e di litisconsorzio necessario, applicabili solo nelle ipotesi di fisiologico svolgimento dell'attività di impresa. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)

743. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 294 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Notifica istanza di reclamo mediazione – Mancata notifica del ricorso introduttivo del giudizio – Inammissibilità.
Deve ritenersi inammissibile il ricorso depositato in Commissione tributaria senza la sua preventiva notifica all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del quale è proposto come prescritto dal comma 1 dell'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, non essendo sufficiente ai fini dell'introduzione del giudizio la sola notifica a controparte, da parte del ricorrente, dell'istanza di reclamo-mediazione con la quale viene contestato il diniego di un rimborso Irpef. (L.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 20, comma 1

744. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2472 dell'8 giugno 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Ricorso introduttivo – Atto nativo digitale – Copia per immagini non ammessa.
Secondo alcune prime decisioni, allorquando il deposito telematico avvenga tramite un file che non è un atto nativo digitale, ottenuto cioè mediante la trasformazione di un documento testuale, senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti, ma è un file ottenuto mediante la scansione di immagini, tale modalità di redazione dell'atto digitale non soddisferebbe la normativa vigente. Tali norme, avendo codificato, come principio cardine del sistema processuale, il principio di c.d. "obbligatorietà" delle forme legali (con la conseguenza che il rispetto della forma imposta influisce sulla capacità dell'atto di produrre gli effetti

giuridici) ed avendo, il principio di libertà delle forme, portata residuale (così che, in concreto, troverebbe applicazione solo in casi o per modalità marginali), comporterebbe la conseguenza che un simile atto è vietato dalla legge. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.m. 4 agosto 2015, art. 10; art 156, comma 2, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Trib. Livorno 25.7.2014; Ctp Parma, sentenza n. 89 del 2020

745. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1059 del 18 marzo 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Punzo**

Appello – Impugnazione per vizi di rito – Rinvio per relationem ai motivi di merito dedotti in primo grado – Inammissibilità.
È inammissibile, per carenza di interesse ad impugnare e perché proposto in violazione dell'art. 53, d.lgs. n. 546/1992, l'atto di appello con il quale si lamentino esclusivamente vizi di rito, senza la contestuale riproposizione dei motivi di merito non accolti o rimasti assorbiti. Tale riproposizione non può avvenire per relationem, ovvero mediante il generico richiamo alle difese svolte in primo grado, essendo necessario che ciascun motivo sia oggetto di specifica illustrazione in appello. Più in generale, il principio costituzionale del giusto processo in tempi ragionevoli, di cui all'art. 111 Cost., è incompatibile con tattiche e prassi processuali scorrette o negligenti, che incidono negativamente sui tempi e sull'iter di definizione del giudizio, di modo che, anche nel giudizio tributario, è necessario che le parti impieghino la massima diligenza processuale nel definire, sin dagli atti introduttivi, il thema decidendum in tutti i suoi aspetti. (F.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992; art. 111 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 25840 del 13 novembre 2020; Cassazione, sentenza n. 20520 del 3 agosto 2018; Cassazione, sentenza n. 2053 del 29 gennaio 2010

746. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1846 del 17 maggio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Motivi di ricorso – Non riproposti in appello – Esclusione.
Nel caso in cui l'atto di appello non riproponga tutti i motivi di impugnazione indicati nel ricorso introduttivo del giudizio di prime cure, ossia in assenza di prospettazione di "specifici motivi" ex art. 53 del d.lgs. n. 546/1992, gli stessi non possono essere oggetto di riesame in appello. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992., art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 18 maggio 2018, n. 12191

747. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2428 del 29 giugno 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Latti**

Appello – File nativo digitale – Mancanza firma digitale – Inesistenza.
L'art.16, comma 5, del d.l. n.119/2018 ha reso obbligatoria dal 1° luglio 2019 che ogni atto processuale, compresi i ricorsi e gli appelli, debbano essere redatti secondo precisi requisiti, con appositi strumenti software e sottoscritti con apposita firma digitale. Il ricorso in appello, al pari di ogni atto processuale, deve essere un file "nativo digitale", (ossia redatto con un programma di videoscrittura word), convertito nel formato PDF/A e sottoscritto esclusivamente con firma digitale, senza operare alcuna compressione del formato, né alcuna stampa o scansione dell'atto. L'appellante ha fatto una scansione/copia per immagine dell'atto che deve considerarsi redatto in violazione delle norme sopra richiamate ed analizzate ed è, pertanto, privo dei requisiti di esistenza e ammissibilità imposti a decorrere del 1° luglio 2019. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 119/2018, art. 16, comma 5

COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)

748. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1200 del 23 marzo 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Costituzione del resistente – Agenzia delle Entrate-Riscossione – Assistenza in giudizio.
Impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al Tribunale ed al Giudice di pace, per la rappresentanza e la difesa in giudizio, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione si avvale dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come ad essa riservati dalla convenzione con questa intervenuta oppure, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, ovvero, in alternativa e senza bisogno di formalità, né della delibera prevista dal richiamato art. 43, c. 4 r.d. 1611/1933, di avvocati del libero foro, nel rispetto del codice dei contratti pubblici e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi del d.l. 193/2016, art. 1, c. 5, in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio; quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: r.d. 1611/1933, art. 43, comma 4; d.l. 193/2016, art. 1, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 30008 del 19 novembre 2019

TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)

749. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 72 del 23 marzo 2021. Presidente: Platania, Estensore: Formighieri**

Tempestività del ricorso – Atto recupero del credito d'imposta – Accertamento con adesione – Sospensione dei termini.
L'atto di recupero del credito d'imposta costituisce equipollente dell'avviso di accertamento essendo il solo atto utilizzabile per contestare al contribuente l'ammissibilità del pagamento fatto, nel caso di specie, per mezzo dell'accollo. Ne consegue l'ammissibilità dell'istanza di accertamento con adesione, in quanto rimedio generale applicabile a tutti gli atti impositivi, con conseguente sospensione dei termini per l'impugnazione, a prescindere dalla mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 218/97, art. 6, comma 3; d.lgs. 546/92, art. 21, comma 1

750. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2936 del 30 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Ricorso avverso silenzio-rifiuto – Il termine prescrizionale decennale decorre dalla formazione del silenzio-rifiuto.
Decorsi 90 giorni dalla formazione del silenzio-rifiuto decorre il termine decennale prescrizionale per la presentazione del ricorso avverso il rifiuto tacito. Il termine non decorre dalla proposizione della domanda di rimborso bensì dalla formazione del silenzio rifiuto sulla domanda stessa. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs 546/92, art. 21, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione nn. 1543/2018 e 32637/2019

751. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 926 del 4 marzo 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Cammalleri**

Termine per proporre appello – Sospensione straordinaria Covid-19 – Sospensione feriale – Cumulabilità – Non sussiste.

In funzione della c.d. "sospensione straordinaria Covid-19", inizialmente disposta dal d.l. 18/2020 e successivamente prorogata, al termine semestrale per la notifica dell'appello vanno aggiunti sessantaquattro giorni di sospensione (decorrenti dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020). Se, per effetto di tale sospensione, il termine per proporre appello viene a cadere all'interno del periodo di sospensione feriale dei termini (dal 1° al 31 agosto), le due sospensioni non si sommano tra loro, con l'effetto che il termine per proporre appello viene a scadere il primo giorno utile dopo la sospensione feriale (1° settembre 2020). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.l. 18/2020

752. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2370 del 24 giugno 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Ricorso in appello – Tardività della costituzione in giudizio – Inammissibilità.

La tardiva costituzione in giudizio dell'appellante comporta l'inammissibilità del ricorso in appello, a nulla rilevando la tempestiva costituzione dell'appellato. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., n. 9169 del 21 aprile 2011

COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI

753. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2110 del 13 maggio 2021. Presidente: Bichi, Estensore: Maellaro**

Notificazione – Notificazione a mezzo pec – Formato – Ammissibilità.

In tema di processo telematico, le firme digitali di tipo «CAdES» e di tipo «PAdES» sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni «.p7m» e «.pdf», anche nel ricorso per Cassazione. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 25-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018

754. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2122 del 17 maggio 2021. Presidente: Pilello, Estensore: Dell'Atti**

Notificazione a mezzo posta – Spedizione in busta chiusa – Mancato riferimento al contenuto della busta – Mera irregolarità.

In tema di processo telematico, la spedizione del ricorso a mezzo posta in busta chiusa, pur se priva di qualsiasi indicazione relativa all'atto in essa racchiuso anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20 del d.lgs. 546/92, costituisce mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati, essendo, altrimenti, onere del contribuente dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018

MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI

755. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1344 del 2 aprile 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola**

Documenti – Tardiva produzione in primo grado – Acquisizione al fascicolo processuale – Utilizzabilità in grado d'appello – Sussiste.

Il giudice d'appello può fondare la propria decisione sui documenti tardivamente prodotti in primo grado, purché acquisiti al fascicolo processuale in quanto tempestivamente e ritualmente prodotti in sede di gravame entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di venti giorni liberi prima dell'udienza, applicabile in secondo grado stante il richiamo, operato dall'art. 61 del citato decreto, alle norme relative al giudizio di primo grado. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 32, comma 1, e 61

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n.24398 del 30 novembre 2016; Cassazione, sentenza n. 3661 del 24 febbraio 2015

SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO

756. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2423 del 29 giugno 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Acquino**

Sospensione del processo – Rapporti tra processo penale e processo tributario.

L'autonomia del processo tributario da quello penale e viceversa sancita dal d.lgs. n. 74 del 2000, art. 20, secondo cui "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione", non può non valere, come sopra evidenziato, anche ai fini dell'individuazione dell'ammontare dell'imposta evasa. Se, dunque, il giudice penale, motivando, può decidere prescindendo anche da eventuali accordi conciliativi intercorsi con l'agenzia, parimenti può determinarsi l'inverso. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 20, d.lgs. n. 74/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24959/2010; Cassazione, sentenza n. 10959/2007

TUTELA CAUTELARE

Sentenza impugnata (litispendenza CTR)

757. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 34 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Prova.

Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 546/92, la sospensione dell'esecutività della sentenza e la sospensione dell'esecutività dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente dei motivi e del danno, configurabile con valutazione in diritto (unitamente a quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza) e con prognosi in fatto (unitamente ad una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dal contribuente). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove comporti un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Tale gravità può essere efficacemente ridotta con la

dilazione di pagamento o con altre adeguate misure. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Questo presupposto deve essere valutato tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, e quindi non solo dell'interesse del contribuente ad evitare un pregiudizio, ma anche dell'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio pubblico. In questa prospettiva, l'ammontare dell'importo da pagare non può integrare ex se il danno grave e irreparabile, se non si illustrano in modo specifico ed analitico i conseguenti rischi concreti ed attuali per i diritti primari del contribuente, senza neppure prendere in esame la possibilità di sottoporre il pagamento dovuto ad una rateazione compatibile con la solvibilità del richiedente o di prestare idonea garanzia fideiussoria di primario istituto di credito per garantire le ragioni dell'ufficio. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

758. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 19, ordinanza n. 105 del 21 gennaio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane**

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Crisi economica – Pandemia Covid-19.
Nel valutare il periculum in mora rileva anche la peculiare contingenza economica determinata dalla persistente gravissima epidemia da coronavirus che, con il blocco pressoché totale di tutte le attività economico-produttive, tale da determinare una drastica restrizione di fatturato e la conseguente sensibile riduzione dei ricavi, è destinata a ridurre l'ambito lavorativo produttivo e quindi a non garantire, non solo una celere ripresa economica, ma addirittura la stessa sopravvivenza dell'organizzazione sociale. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

759. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 110 del 25 gennaio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Facoltà di esclusione dalle gare.
Non soddisfa il requisito del periculum in mora il rischio di essere esclusi dalla partecipazione alle gare di appalto, perché l'art. 80, c. 4, del d.lgs. 50/2016, in caso di accertamenti non definitivi, attribuisce alla stazione appaltante la facoltà e non l'obbligo di esclusione. Inoltre, in linea con il principio della tassatività delle cause di esclusione, il legislatore ha previsto che qualora la stazione appaltante intenda esercitare la propria discrezionalità ed escludere un operatore economico dalla gara dovrà adeguatamente dimostrare che l'operatore non ha ottemperato ai propri obblighi e che il mancato pagamento costituisce una grave violazione ai sensi dell'art. 80. Non rientrerebbe tra le ipotesi di inottemperanza, il caso dell'operatore economico che abbia avviato la procedura amichevole di cui alla Convenzione europea 90/436/CEE in materia di transfer pricing. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52; d.lgs. 50/2016, art. 80, c. 4

760. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 281 del 24 febbraio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Monfredi**

Diritto al rimborso del contribuente – Sospensione richiesta dall'Ufficio – Presupposti – Danno grave e irreparabile.
Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 546/92, la sospensione dell'esecutività della sentenza e la sospensione dell'esecutività dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente dei motivi e del danno, configurabile con valutazione in diritto (unitamente a quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza) e con prognosi in fatto (unitamente ad una

valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dal contribuente). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove comporti un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Tale gravità può essere efficacemente ridotta con la dilazione di pagamento o con altre adeguate misure. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. In questa prospettiva, l'ammontare dell'importo da rimborsare al contribuente, peraltro non elevato neppure in termini assoluti, non può integrare ex se il danno grave e irreparabile, se non si illustrano in modo specifico ed analitico i rischi concreti ed attuali per i diritti primari dell'istante Ufficio, prendendo in esame le condizioni economiche del contribuente tali da pregiudicare la futura restituzione dell'importo, in caso di giudizio favorevole all'Ufficio. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

761. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 377 del 4 marzo 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane**

Danno grave e irreparabile – Carenza di liquidità – Crisi economica – Pandemia Covid-19.
Sussiste un danno grave e irreparabile quando la società versa in una situazione di illiquidità che non può essere mitigata neppure mediante ricorso al credito bancario. Rileva anche la peculiare contingenza economica determinata dalla persistente gravissima epidemia da coronavirus che, per i suoi effetti immediati e a lungo termine, non consente di ipotizzare una celere ripresa, mettendo in dubbio la stessa sopravvivenza dell'organizzazione sociale. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

762. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, ordinanza n. 570 dell'8 aprile 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

Presupposti – Danno grave e irreparabile.
Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 546/92, la sospensione dell'esecutività della sentenza e la sospensione dell'esecutività dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente dei motivi e del danno, configurabile con valutazione in diritto (unitamente a quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza) e con prognosi in fatto (unitamente ad una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dal contribuente). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove comporti un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Tale gravità può essere efficacemente ridotta con la dilazione di pagamento o con altre adeguate misure. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Questo presupposto deve essere valutato tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti, e quindi non solo dell'interesse del contribuente ad evitare un pregiudizio, ma anche dell'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio pubblico. Per verificare la sussistenza dei gravi e fondati motivi, il collegio deve operare seguendo la logica dei vasi comunicanti, ove il maggior rilievo di un elemento (*fumus boni iuris* o *periculum in mora*) può compensare il minore rilievo dell'altro, purché quest'ultimo resti meritevole di un seppur minimo apprezzamento del giudice. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

763. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, ordinanza n. 822 del 12 maggio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Amministrazione straordinaria.
Non si ravvisa il periculum in mora quando una società è soggetta alla procedura dell'amministrazione straordinaria. In tal caso, invero, sui beni oggetto di procedura non possono iniziarsi o proseguirsi azioni esecutive individuali dei creditori, incluso l'Erario. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)

764. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 35 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella**

Requisiti – Danno grave e irreparabile – Bilanciamento interessi.
I requisiti per chiedere la sospensione in pendenza del ricorso per cassazione sono due, la cui prova è a carico dell'istante: a) iscrizione del processo nel ruolo generale della Cassazione; b) danno grave e irreparabile in relazione al patrimonio del contribuente (es: ipoteca su un bene che non consente un mutuo; pignoramento conti correnti; pericolo di fallimento), mentre non rileva ex se la mera circostanza che il contribuente sia stato assolto in sede penale per gli stessi fatti. Non costituisce un danno grave ed irreparabile il semplice richiamo all'importo degli atti impositivi, se la parte non prova che il pagamento dello stesso pregiudicherebbe diritti primari della persona e se non fornisce elementi sull'esistenza di una concreta possibilità, in caso di esito vittorioso in Cassazione, di non ottenere il risarcimento del pregiudizio subito a causa della provvisoria esecuzione della sentenza (con l'avvertimento che l'Erario è soggetto solvibile per definizione). A tal fine i giudici devono tenere conto non solo dell'interesse del contribuente ad evitare un pregiudizio, ma anche dell'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi, valutando il rischio di perdita di garanzie patrimoniali e l'eventuale maggiore difficoltà della riscossione futura. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

765. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 250 del 18 febbraio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane**

Danno grave e irreparabile – Crisi economica – Pandemia Covid-19.
Per fornire la prova del periculum in mora non è sufficiente che il contribuente si appelli genericamente alla crisi pandemica. Occorre, invece, che evidenzi come tale evento abbia inciso concretamente sulle proprie disponibilità finanziarie e patrimoniali. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

766. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 251 del 18 febbraio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane**

Danno grave e irreparabile – Assenza di disponibilità economiche.
Non è idoneo ad integrare l'irreparabilità del pregiudizio il solo fatto del pagamento di una somma di denaro, stante anche la possibilità di una sua reintegrazione in caso di riforma della decisione. La lamentata assenza di disponibilità economiche e di altri beni passibili di aggressione esecutiva costituisce prova di un evidente danno all'Erario, impossibilitato a soddisfare in ogni caso la sua pretesa, ed esclude l'irreparabilità del danno in capo al debitore, non potendo quest'ultimo ravvisare alcun pregiudizio a seguito di un'esecuzione forzata incapiente. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

767. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 646 del 19 aprile 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Danno grave e irreparabile – Situazione patrimoniale del debitore.
Non è idoneo ad integrare il requisito del periculum in mora la mancanza attuale di liquidità, a fronte di una affidabile e salda situazione economico-finanziaria della società debitrice. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

768. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 677 del 22 aprile 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane**

Danno grave e irreparabile – Indisponibilità del contribuente – Bilanciamento interessi.
La notevole rilevanza dell'importo da pagare non è sufficiente a caratterizzare il danno come irreparabile se non si descrive adeguatamente quale sia l'effettiva condizione patrimoniale del debitore. Nella valutazione complessiva delle condizioni per l'accoglimento dell'istanza non può prescindersi da un'indagine sul bilanciamento dei contrapposti interessi in gioco dato che se è diritto del contribuente a non subire pregiudizio dal pagamento di un tributo, magari alla fine ritenuto non dovuto, non può non tenersi conto, d'altra parte, dell'interesse generale dello Stato a che i tributi siano pagati regolarmente. Pertanto, non sussiste un danno grave ed irreparabile per il debitore che non abbia disponibilità di liquidità e che possiede nell'attivo societario solo titoli non commerciabili. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

769. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 951 del 28 maggio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane**

Danno grave e irreparabile – Assenza di disponibilità economiche.
Non è idoneo ad integrare l'irreparabilità del pregiudizio il solo fatto del pagamento di una somma di denaro, stante anche la possibilità di una sua reintegrazione in caso di riforma della decisione. La lamentata assenza di disponibilità economiche e di altri beni passibili di aggressione esecutiva costituisce prova di un evidente danno all'Erario, impossibilitato a soddisfare in ogni caso la sua pretesa, ed esclude l'irreparabilità del danno in capo al debitore, non potendo quest'ultimo ravvisare alcun pregiudizio a seguito di un'esecuzione forzata incapiente. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE – NOTIFICAZIONE –COMUNICAZIONE)

770. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 323 del 25 maggio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti**

Dispositivo di rigetto – Motivazione di accoglimento – Errore materiale – Emendabile.
Il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo (di rigetto della domanda) e pronunzia adottata in motivazione (di accoglimento) integra, non un vizio incidente sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione, bensì un errore materiale, come tale emendabile con la procedura ex art. 287 c.p.c. (applicabile anche al procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie) e non denunciabile (in relazione all'art. 360, c.p.c., n. 5) con ricorso per Cassazione. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 287 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, ordinanza n. 26074 del 17 ottobre 2018

771. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2415 del 29 giugno 2021. Presidente: Currò, Estensore: Sciurpa**

Motivazione – Omessa pronuncia.
In relazione all'eccezione di omessa pronuncia su alcune delle eccezioni proposte dal contribuente, va rilevato che, per costante insegnamento della Suprema Corte, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto, dovendosi considerare adeguata la motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la particolare disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 36

SPESE DI LITE

772. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2505 dell'8 giugno 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Criterio della soccombenza.
Il criterio per identificare la parte soccombente è il principio di causalità sul quale si fonda la responsabilità del processo: quindi, la parte soccombente è quella che ha dato causa alla lite, o emanando un atto impositivo o altro atto impugnabile poi annullato o dichiarato illegittimo, o proponendo ricorso inammissibile o infondato. L'individuazione della parte soccombente deve essere eseguita in considerazione dell'esito finale della controversia, sulla base di una valutazione globale e unitaria e non v'è dubbio che la soccombenza possa essere determinata non soltanto da ragioni di merito, ma anche da motivi di ordine processuale, purché nell'ambito di una pronuncia che comunque definisca il giudizio davanti al giudice adito. (Cass. 583/1999). (G.Za.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 583/1999

773. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1672 del 30 aprile 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Vicuna**

Nota specifica prodotta dalla parte vittoriosa – Riduzione – Adeguata motivazione – Necessità – Sussiste.
In tema di liquidazione delle spese processuali, il giudice, in presenza di una nota specifica prodotta dalla parte vittoriosa, non può limitarsi ad una globale determinazione dei diritti di procuratore e degli onorari di avvocato in misura inferiore a quelli esposti ma ha l' onere di dare adeguata motivazione dell'eliminazione e della riduzione di voci da lui operata allo scopo di consentire, attraverso il sindacato di legittimità, l'accertamento della conformità della liquidazione a quanto risulta dagli atti ed alle tariffe, in relazione all'inderogabilità dei relativi minimi, a norma dell'art. 24, legge n. 794/1942. (Cass. 583/1999). (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 794/1942, art. 24; d.lgs. 546/1992, art.15

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19318 del 2 agosto 2017; Cassazione, sentenza n. 5224 del 5 settembre 2018

ESTINZIONE DEL PROCESSO

774. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 984 del 4 marzo 2021. Presidente: Celletti, Estensore: Celletti**

Dichiarazione di estinzione – Inattività delle parti.
"In tema di contenzioso tributario, la dichiarazione di estinzione del processo per inattività delle parti, successivamente al provvedimento di interruzione per morte di una di esse, emesso in udienza a seguito della dichiarazione del difensore del soggetto colpito dall'evento, è validamente pronunciata pure d'ufficio, ai sensi dell'art. 45, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, anche se gli eredi non abbiano ricevuto comunicazione né del provvedimento di interruzione, né della successiva data di trattazione della controversia". (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 45, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 21128/2011

775. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 211 del 13 gennaio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Scarcella**

Fallimento – Interruzione del giudizio – Mancata riassunzione entro il termine perentorio- Estinzione – Conservazione della capacità processuale in capo al fallito – Ipotesi eccezionale.
Il giudizio deve essere dichiarato estinto allorquando la parte, dopo averne richiesto l'interruzione, a norma dell'art. 40, co. 1, lett. a), del d.lgs. 546/92, per intervenuto fallimento, non abbia provveduto alla sua riassunzione nel termine perentorio di sei mesi e non vi sia prova, negli atti di causa, che tale inerzia sia dipesa da una negligenza degli organi della procedura fallimentare, e non piuttosto da una loro valutazione negativa circa la convenienza di proseguire il giudizio, dal momento che la disposizione di cui all'art. 43 l.f., che attribuisce al curatore la capacità di stare in giudizio, in luogo del fallito, può essere eccezionalmente derogata solo allorché gli organi della procedura non garantiscano un'adeguata tutela dei suoi diritti patrimoniali. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 40, comma 1; l.f., art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 27346 del 24 dicembre 2009; Cassazione, sentenza n. 2626 del 2 febbraio 2018

776. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2225 del 14 giugno 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Definizione agevolata – Presupposti – Mancata estinzione del giudizio per mancata produzione di documento – Conseguenze.
Ai sensi dell'art. 6 del d.l. 119/18 convertito in l. 136/18, "nella dichiarazione di cui al comma 5 il debitore indica l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.". In difetto di tale dichiarazione, che deve essere resa dal contribuente (e non dall'ente della riscossione), la controversia, salvo errore, è esaminata nel merito e definita con sentenza. L'effetto estintivo del giudizio non deriva in modo automatico dalla mera presentazione della domanda di "rottamazione", ma richiede la manifestazione dell'impegno alla rinuncia al giudizio, dirottando la controversia nella sede amministrativa per lo scrutinio dei presupposti necessari alla definizione agevolata, nonché di rendere consapevoli i contribuenti degli effetti derivanti dalla

presentazione di domande inammissibili o infondate, consistenti nel consolidamento dell'atto impositivo. In tale quadro, in caso di mancata estinzione del giudizio, la richiesta di definizione agevolata, con la connessa rinuncia al giudizio assume anche valore di ammissione dell'irregolarità fiscale contestata con l'atto impositivo. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 119/18, convertito in l. 136/18, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, sez. VIII, sentenza n. 2914, del 25 giugno 2019

GIUDIZIO DI RINVIO

777. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 945 del 4 marzo 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Vincolatività del principio di diritto enunciato – Sussiste.
In ipotesi di annullamento con rinvio per violazione di norme di diritto, la pronuncia della Corte di Cassazione vincola al principio affermato ed ai relativi presupposti di fatto, onde il giudice del rinvio deve uniformarsi non solo alla "regola" giuridica enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche della decisione, attenendosi agli accertamenti già compresi nell'ambito di tale enunciazione, senza poter estendere la propria indagine a questioni che, pur se non esaminate nel giudizio di legittimità, costituiscono il presupposto stesso della pronuncia, formando oggetto di giudicato implicito interno, atteso che il riesame delle suddette questioni verrebbe a porre nel nulla o a limitare gli effetti della sentenza, in contrasto col principio di intangibilità. (C.F.)

Riferimenti normativi:

778. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1501 del 16 aprile 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Termine per la riassunzione del giudizio.
Nel caso in cui l'ordinanza di rimessione al giudice di secondo grado contenga un errore materiale che non risulti chiaramente percepibile e/o che ingeneri legittimi dubbi sul contenuto e sulla portata effettiva della decisione, il termine perentorio per la riassunzione del giudizio previsto dall'art. 327 c.p.c. inizierà a decorrere dalla data di annotazione, in calce alla sentenza stessa, della correlata ordinanza di correzione, e non dalla data della notificazione o, rispettivamente, della pubblicazione della sentenza non notificata. Se, invece, si tratta di errore materiale, la cui evidenza lo renda praticamente irrilevante ai fini dalla corretta interpretazione dei "dictum" e del "decisum", il termine per la riassunzione avrà l'ordinaria decorrenza. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 327 c.c.

779. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2221 dell'11 giugno 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Rinvio improprio o restitutorio – Oggetto del contendere – Limiti.
La fase di rinvio, che si origina con la riassunzione a seguito dell'annullamento della sentenza di merito di secondo grado, è definita "chiusa" e ciò comporta che in tale giudizio siano inammissibili tutte le domande che, originariamente proposte, sono già state oggetto della decisione di legittimità, la quale per sua stessa natura delimita l'oggetto del contendere a quanto rimesso al giudice di merito per il riesame alla stregua dei principi di diritto enunciati. La peculiare natura del giudizio di rinvio per il processo tributario comporta che, con la riassunzione della causa, si instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di proporre nuove domande, eccezioni, nonché conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese

necessarie da statuizioni della sentenza della Cassazione, e il giudice del rinvio ha gli stessi poteri del giudice di merito che ha pronunciato la sentenza annullata, così che conseguentemente nel giudizio di rinvio non possono essere proposti dalle parti, né presi in esame dal giudice, motivi di impugnazione diversi da quelli che erano stati formulati nel giudizio di appello conclusosi con la sentenza cassata e che continuano a delimitare, da un lato, l'effettivo devolutivo dello stesso gravame e, dall'altro, la formulazione del giudicato interno. Detta stringente limitazione fa sì che anche nelle ipotesi di rinvio cosiddetto improprio o restitutorio da parte della Corte di Cassazione, che ricorre quando, per qualsiasi ragione di carattere processuale, il giudizio a quo si sia concluso senza una pronuncia nel merito della controversia, il giudice del rinvio possa esaminare tutte le questioni ritualmente proposte che non incidano sul suo obbligo di conformarsi al principio di diritto enunciato e sugli effetti che questo ha sulla decisione della causa. (S.C.)

Riferimenti normativi: art. 394 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27562, del 30 ottobre 2018; Cassazione, sez. IV, sentenza n. 19436, del 20 luglio 2018; Cassazione, sez. III, sentenza n. 22885, del 10 novembre 2015; Cassazione, sez. VI, sentenza n. 4290, del 4 marzo 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 26200, del 12 dicembre 2014

780. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2372 del 24 giugno 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Conservazione della medesima posizione processuale del giudizio d'appello.
Nel giudizio di rinvio le parti conservano la medesima posizione processuale che avevano nel giudizio d'appello e non possono introdurre una nuova configurazione difensiva rimasta estranea ai precedenti gradi di giudizio. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 63

ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO

781. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 118 del 16 febbraio 2021. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Giudicato esterno – Imposte periodiche – Efficacia vincolante – Elementi permanenti – Sussiste.
In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata. (C.F.)

Riferimenti normativi:

782. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 180 del 18 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

Giudicato favorevole – Condebitore – Estensione effetto favorevole.
Il giudicato favorevole emesso nei riguardi di uno dei condebitori in solido può essere opposto al creditore (nel caso di specie l'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo) da un altro condebitore, anche se questi, nel contempo, non abbia impugnato l'accertamento inviato, rendendolo definitivo nei suoi confronti, così come previsto dall'art. 1306, comma 2. Infatti, una sentenza

favorevole, emessa nei confronti di uno dei condebitori in solido, si riflette anche nei confronti degli altri. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1306 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 3105/2019 e 2231/2018

783. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 534 del 12 febbraio 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Di Gioacchino**

Esenzione "madre-figlia" – Sentenza che accerta la sussistenza di valide ragioni economiche – Ultrattività del giudicato – Sussiste.
Il passaggio in giudicato della sentenza resa tra le stesse parti e relativa a un precedente periodo d'imposta, che ha ritenuto sorretta da valide ragioni economiche l'operazione di riorganizzazione del gruppo, spiega effetti preclusivi e vincolanti anche nei giudizi relativi agli accertamenti emessi in relazione ai successivi anni d'imposta (in applicazione di tale principio, la Commissione ha confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento che, ravvisando nell'assetto societario derivante dalla riorganizzazione del gruppo un intento elusivo, disconosceva il regime di esenzione previsto dall'art. 27-bis del d.P.R. 600/1973 in relazione ai dividendi distribuiti dalla controllata italiana alla controllante francese). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 27-bis; art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 21824/2018

784. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1852 del 17 maggio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Santamaria Amato**

Giudicato esterno – Effetti tra le parti – Pluralità di periodi di imposta.
Il giudicato esterno, nella sua ottica sostanziale, si forma e fa stato tra le parti non solo sulla statuizione finale, ma su tutto ciò che ha formato oggetto della decisione, ivi compresi gli accertamenti costituenti il presupposto logico-giuridico della stessa. Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e, comunque, variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. (D.O.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenze nn. 13916/2006 e 13152/2019

785. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1896 del 17 maggio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero**

Giudicato esterno – Efficacia – Condizioni – Limiti.
L'efficacia del giudicato esterno non è generalizzata e aspecifica, ma incontra limiti ben precisi e così, quando una questione non viene espressamente risolta nella motivazione della sentenza, non può invocarsi il giudicato solo perché si è trattato genericamente l'argomento. Il giudice deve espressamente esaminare una determinata questione e dare puntuale riscontro alla sua decisione nella motivazione della sentenza, perché, in caso contrario, nessun giudicato si avrà su tale questione e nessuna regula iuris potrà evincersi al fine di farla valere in un diverso giudizio. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 324 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU. 16 giugno 2006, n. 13916

RICORSO PER OTTEMPERANZA

Procedimento

786. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza 268 del 15 gennaio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Possibilità di compensazione del credito vantato dal contribuente con contro-crediti dell'Amministrazione – Inammissibilità – Cognizione sommaria del giudice – Sussiste.
In sede di giudizio di ottemperanza, eventuali contro-crediti dell'Amministrazione finanziaria non possono essere opposti al contribuente, neppure allorché lo stesso risulti destinatario di provvedimenti di compensazione legale o giudiziale, fermo amministrativo, sospensione di pagamento o pignoramento presso terzi, dal momento che ogni misura impeditiva del pagamento presuppone un accertamento di merito, il quale risulta precluso in un giudizio a cognizione sommaria quale è quello di ottemperanza, nel quale il giudice può solo provvedere in ordine all'esecuzione del giudicato e non anche in relazione a profili cognitivi estranei all'individuazione del contenuto e della portata del giudicato. (I.B.)

Riferimenti normativi:

787. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1246 del 29 marzo 2021. Presidente: Catania, Estensore: Porreca**

Cognizione sommaria del giudice – Applicabilità compensazione – Non ammessa.
Nel giudizio di ottemperanza non è possibile applicare l'istituto civilistico della compensazione, in quanto il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita col giudicato e non può essere attribuito un diritto o un onere nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire; inoltre, la dichiarazione di estinzione del debito per compensazione presuppone un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato ed è sottratto alla sua competenza. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 70

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. trib., sentenza n. 8112 del 18 marzo 2005; Cassazione, SS.UU., sentenza n. 30058 del 23 dicembre 2008; Cassazione, sez. trib., sentenza n. 25696 del 9 dicembre 2009; Cassazione, sez. trib., sentenza n. 21319 del 18 settembre 2013

ALTRO

788. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 75 del 20 febbraio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Maurini**

Definitività accertamento non impugnato – Costo ripartito su più annualità – Possibilità di contestare la ripresa a tassazione delle quote di ammortamento imputate a conto economico nei periodi di imposta successivi – Non sussiste.

In presenza di un avviso di accertamento divenuto definitivo, per mancata impugnazione nei termini da parte del contribuente, in cui viene contestata l'effettiva esistenza di un costo pluriennale, non vi è la possibilità di dimostrare l'effettività di tale componente negativo di reddito impugnando gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta successivi, con i quali vengono riprese a tassazione le quote di ammortamento periodicamente imputate a conto economico, perché in caso contrario vi sarebbe una palese violazione dell'art. 21 del d.lgs. 546/92 in tema di decadenza della proposizione dei ricorsi. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21

789. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 78 del 5 febbraio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Atto di riassunzione – Contenuto.

L'atto di riassunzione del processo tributario, resosi necessario a seguito di declaratoria di incompetenza da parte del primo giudice adito, non dà corso a un nuovo procedimento, ma si limita a consentire la prosecuzione di quello già pendente. Debbono, dunque, essere considerati suoi elementi essenziali, la cui carenza ne determina l'inammissibilità, il riferimento esplicito alla precedente fase processuale, l'indicazione delle parti e di altri elementi validi a consentire la identificazione della causa riassunta, delle ragioni della cessazione della pendenza della causa stessa, del provvedimento del giudice che dispone la riassunzione e della manifesta volontà di riattivare il giudizio attraverso il congiungimento delle due fasi in un unico processo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: disp. att. c.p.c., art. 125

790. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 521 del 2 febbraio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti**

Responsabilità tributaria soci accomandanti – Solidale e illimitata – Non sussiste.

Il dettato codicistico ex art. 2313 c.c. che impone che nelle società in accomandita semplice i soci accomandatari rispondano solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali, diversamente dagli accomandanti, tenuti invece a rispondere unicamente nei limiti della quota conferita, deve confermarsi anche rispetto eventuali obbligazione tributarie, tanto che il socio accomandante risponde solo ed esclusivamente nei limiti della quota da esso sottoscritta. (S.Be.)

Riferimenti normativi: art. 2313 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 7016/2003

791. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 786 del 22 febbraio 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Risultanze procedimento penale – Documenti acquisibili – Valore indiziario.

La sentenza penale o, più in generale, gli atti del procedimento penale, seppure documenti acquisibili dal giudice tributario ex artt. 24, 32 e 58 d.lgs. 546 del 1992, assumono un mero valore indiziario o quale elemento di prova. Il giudice tributario non può limitarsi, quindi, a richiamare il semplice dispositivo della sentenza, ma deve prendere in considerazione gli

elementi da essa desumibili per procedere ad una propria ricostruzione dei fatti, dando conto della consistenza degli elementi di prova e delle ragioni del proprio convincimento. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 24, 32 e 58

792. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1446 del 31 marzo 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Cosentino**

Comunicazione dati liquidazione periodiche Iva – Onere del contribuente – Sussiste – Pericolo per la riscossione – Non rileva.
L'art. 21 bis, comma 5, ultimo periodo, d.l. n. 78/2010 che impone al contribuente la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva indipendentemente al pericolo per la riscossione, non risulta essere in contrasto con i principi costituzionali, in particolare il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., poiché rientra nell'ambito della piena discrezionalità del legislatore la scelta di estendere obblighi e oneri di comunicazione ai contribuenti a prescindere dalla ricorrenza di pericoli per la riscossione, ravvisandone l'utilità al fine di rafforzare l'azione di monitoraggio della posizione fiscale di ciascuno e di prevenire eventuali sottrazioni di imposta all'Erario. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/10, art. 21 bis, comma 5

793. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2932 del 30 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

"Doppio Binario" – Autonomia del giudizio tributario rispetto alla sentenza penale.
La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei proprio poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare. Nel contenzioso tributario la sentenza penale irrevocabile rappresenta un semplice elemento di prova liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie (anche di natura presuntiva). (M.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 74/2000, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione nn. 2938/2015 e 10578/2015

794. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 111 del 16 aprile 2021. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo**

Ricorso – Difformità – Inammissibile.
Costituisce causa di inammissibilità del ricorso, non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente, della conformità tra il documento depositato ed il documento notificato, ma solo la loro effettiva difformità, accertata d'ufficio dal giudice. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 22, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 2887/2020 del 7 febbraio 2020

795. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 18 del 5 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Atto di appello – Riproposizioni motivi del ricorso presentato in primo grado – Inammissibilità – Sussiste.
È inammissibile l'atto di appello che replichi, nella sostanza, le censure avanzate nel ricorso presentato avverso l'atto impositivo, ma non evidenzi le ragioni per le quali dovrebbe essere

modificata la ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di primo grado e non siano, pertanto, sottoposte a una critica specifica le argomentazioni quivi contenute. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

796. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 83 dell'11 gennaio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Prova della notificazione della cartella esattoriale – Deposito della mera riproduzione fotostatica senza attestazione di autenticità – Onere della prova – Assolvimento – Non sussiste.

La produzione in giudizio di copia fotostatica delle cartelle esattoriali, prive dunque di attestazione di autenticità proveniente da pubblico ufficiale, rappresentano un documento di parte e, in quanto tale, non può essergli attribuito alcun valore giuridico, né tantomeno dimostrativo della loro regolare notifica. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

797. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 239 del 15 gennaio 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Giudizio per querela di falso in via incidentale – Vaglio preliminare del giudice di merito – Necessario – Onere della prova circa l'irregolarità del documento – Grava sulla parte che ne assume la falsità.

Allorquando la parte faccia istanza per la presentazione di una querela di falso in via incidentale, il giudice di merito, prima di sospendere il giudizio avanti a sé e autorizzare la presentazione dell'istanza, ai sensi dell'art. 222 c.p.c., deve valutare, al fine di escludere che sia dato ingresso a querela di falso a scopi meramente dilatori o emulativi, se i mezzi di prova offerti a supporto dell'istanza sono idonei, astrattamente considerati ed indipendentemente dal loro esito, a privare di efficacia probatoria il documento impugnato e tale valutazione è possibile solo laddove la parte che intende impugnare il documento ne indichi, con univocità e tempestività, gli elementi di irregolarità, ciò integrando specifico onere a suo carico. (I.B.)

Riferimenti normativi: artt. 221 e 222 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 28514 del 1 dicembre 2008

798. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 601 del 16 febbraio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Cartelle di pagamento – Copie fotostatiche – Disconoscimento conformità all'originale – Contestazione generica – Non è sufficiente.

In tema di prova documentale, il disconoscimento di una copia fotostatica delle cartelle di pagamento e delle relate di notifica impone che, pur senza vincoli di forma, la contestazione della sua conformità all'originale venga compiuta, a pena d'inefficacia, con una dichiarazione che evidenzi in modo chiaro ed univoco (anche) il profilo o gli aspetti per i quali si presume che la copia differisca dall'originale, non essendo sufficienti né la semplice deduzione della mancata produzione dell'originale, né le mere clausole di stile con generiche ed ipotetiche asserzioni circa la possibile alterazione del contenuto di un documento, quasi che l'Ufficio abbia potuto scientemente fabbricare un falso. (M.Fas.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 16557/2019

799. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1217 del 26 marzo 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Appello – Onere di specificità dei motivi di impugnazione – Riproposizione delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado – Assolvimento – Sussiste.

Nel processo tributario la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado, in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere, assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza ed atteso altresì il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-tributaria, ordinanza n. 1200 del 22 gennaio 2016; Cassazione, sezione VI-tributaria, ordinanza del 1° luglio 2014, n. 14908; Cassazione, SS.UU., sentenza n. 28057 del 25 novembre 2008

800. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1799 del 13 maggio 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Atanasio**

Prove – Produzione di documenti in copia – Disconoscimento – Condizioni e requisiti – Contestazione generica – Non rileva.

Affinché disconoscimento della conformità all'originale della copia di un documento prodotta in giudizio possa avere rilevanza, è necessario che la parte che la invoca indichi specificatamente le ragioni per le quali il documento si ritiene essere non conforme, non potendo una generica contestazione porre nel nulla il valore probatorio di un documento. (D.Z.)

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23902 del 11 ottobre 2017

801. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2071 del 4 giugno 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo**

Notificazione degli atti – Irreperibilità.

La notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60, comma 1, lett. e), cit., quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché risulta trasferito in luogo sconosciuto. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60, comma 1, lett. e); art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza 13/11/2014, n. 24260

802. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2076 del 4 giugno 2021. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi**

Atto di appello – Contenuto – Motivi dell'impugnazione – Onere di impugnazione specifica – Riproposizione delle ragioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento – Idoneità – Fondamento.

In tema di contenzioso tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione

alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. VI - 5, ordinanza, 22/01/2016, n. 1200

803. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2149 dell'8 giugno 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Latti**

Prova documentale – Opponibilità ai terzi – Scrittura privata – Autenticazione.
Il modo per fornire adeguata prova documentale di una convenzione scritta è quello di attestarne la data certa, la quale costituisce l'elemento indispensabile per rendere la convenzione opponibile ai terzi, fra i quali va ricompresa anche l'Agenzia delle Entrate resistente. In caso contrario, come previsto dall'art. 2704, il documento non ha valore nei confronti della controparte. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 2704 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 3756/2021 del 12/02/2021

804. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2421 del 29 giugno 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Punzo**

Specificità delle controdeduzioni – Difese generiche – Rinvio generico ai documenti – Omessa indicazione analitica dei documenti prodotti – Valutazione del giudice – Preclusione.
È onere esclusivo delle parti circoscrivere la materia del contendere, indicando i motivi di ricorso e le eccezioni difensive, producendo, altresì, idonea documentazione a supporto delle rispettive posizioni. Corollario di tale principio è che, laddove il giudizio abbia ad oggetto molteplici atti impositivi, le parti sono tenute ad indicare in modo dettagliato tutti gli elementi posti alla base delle loro richieste ed eccezioni, raccordandoli chiaramente con l'atto impositivo o gli atti impositivi cui si riferiscono. Inoltre, in tema di prove, al di là di quanto richiesto dall'art. 24, d.lgs. n. 546/1992, le modalità di indicazione dei documenti allegati all'atto principale o, comunque, prodotti in giudizio devono essere adeguate alle particolari caratteristiche della controversia, sicché, quando il giudizio abbia un contenuto complesso, è onere della parte specificare rispetto a quale dei vari profili dedotti rilevi il contenuto di ciascun documento. (F.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 24

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13312 del 28 maggio 2018; Cassazione SS.UU., sentenza n. 2435 del 1 febbraio 2008

805. **Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 504 del 6 maggio 2021.**

Accesso generalizzato alla banca dati sentenze Ctp e Ctr.
Nell'attuale configurazione del processo tributario, va rilevata la violazione del principio di "parità delle armi" nei processi fiscali, consacrato dall'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) e dagli artt. 24 e 111 della Costituzione italiana, a motivo del vantaggio competitivo che ha l'Agenzia delle Entrate, rispetto al privato contribuente, nell'accesso alle informazioni contenute nei fascicoli processuali delle parti nel Processo Tributario Telematico (PTT), nel quale è divenuta obbligatoria la redazione digitale delle sentenze tributarie. Ed infatti, mentre le Agenzie Fiscali, parti preponderanti nei processi tributari con i contribuenti, hanno accesso a ciascun fascicolo informatico delle varie controversie, passate e presenti, in cui sono o state presenti, potendo così avere contezza delle sentenze di merito delle Commissioni tributarie nelle varie Regioni d'Italia per ricavarne utili informazioni su precedenti

giurisprudenziali, il contribuente ha la possibilità di accedere soltanto al proprio fascicolo ed ha, quindi, una visione molto più limitata sulla posizione assunta dalla giurisprudenza di merito nella questione che lo riguarda. Tale situazione, di oggettiva disparità, richiede che il MEF, a salvaguardia del rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria, fondato sul rispetto dei principi di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente metta a disposizione dei contribuenti e di ogni interessato l'accesso generalizzato alle sentenze delle Commissioni tributarie per il tramite del Portale della Giustizia Tributaria ovvero di altra banca dati idonea allo scopo. Non sussiste alcun ostacolo giuridico né necessità di oscuramento dei dati per dare immediato corso alla pubblicazione nel portale della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze di tutte le sentenze di merito nei processi tributari, essendo sufficiente precludere, solo su specifica richiesta dell'interessato, che venga riprodotta l'indicazione delle generalità e di altri dati identificativi del medesimo interessato riportati nella sentenza. (A. Simone)

Riferimenti normativi: Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), art. 6; Costituzione italiana, artt. 24 e 111; L. 27.7.2000, art. 10; d.lgs. 196/2003, l'art. 51, comma 2 e art. 52, comma 1

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

EFFETTI DELL'ADESIONE pag. 455
DINIEGO DI DEFINIZIONE pag. 455
ALTRO pag. 456

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

EFFETTI DELL'ADESIONE

806. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 55 del 28 gennaio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**
Rottamazione – Errore di calcolo dell'Amministrazione – Successiva cartella di pagamento – Illegittima.
In caso di adesione del contribuente alla rottamazione, all'Amministrazione è fatto obbligo di quantificare in maniera corretta e definitiva, l'importo che libera il contribuente da qualsivoglia pendenza. È, pertanto, illegittima, perché in contrasto con il principio di legittimo affidamento riposto dal contribuente, la cartella a questi notificata recante l'ingiunzione al pagamento di somme ulteriori, dovute a un errore di calcolo dell'Amministrazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

807. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 222 dell'8 aprile 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**
Definizione agevolata – Istanza di rateazione – Diniego – Natura provvedimento.
L'istanza di rateazione della seconda di diciotto rate che il contribuente deve pagare in seguito alla adesione alla definizione agevolata dei carichi non può che essere rigettata dall'Ufficio, in osservanza di quanto prescritto dagli artt. 3, comma 14 del d.l. 119/2018 e 19 d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 602/73. Né il contribuente può dolersi del mancato rispetto degli artt. 7, 8 e 10 bis della legge n. 241/1990 stante la natura vincolata del diniego opposto dall'Ufficio. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. del 23 ottobre 2018, n. 119, art. 3; d.P.R. n.602/1973, art. 19; l. n.241/1990, artt. 7, 8, 10 bis e 21 octies

808. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2464 del 29 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Gaeta**
Procedura di collaborazione volontaria – Istanza di rimborso – Esclusione.
Nel momento in cui un tributo viene definito nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, deve ritenersi esclusa la possibilità di presentare istanze di rimborso, in quanto le stesse costituirebbero una forma di impugnazione dell'adesione medesima. Difatti, la definizione mediante procedura di collaborazione volontaria è assimilabile, ai sensi di legge, alla procedura di accertamento con adesione. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 167/1990, art. 5-quater

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ord. 2 luglio 2020 n. 13478

DINIEGO DI DEFINIZIONE

809. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2879 del 28 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**
Diniego di definizione agevolata – Sanzioni – Illegittimità dello scomputo tra importo dovuto e somma versata per definizione agevolata.
Le somme dovute in sede di definizione agevolata, pari ad un terzo dell'importo dovuto prima della proposizione del ricorso, non incidono sulla violazione delle norme tributarie e relative sanzioni comminate relativamente al profilo tributario violato. L'adesione all'applicazione delle

sanzioni in misura ridotta in sede di definizione agevolata risolve ogni questione relativa al solo aspetto sanzionatorio del rapporto tributario contestato, senza incidere sul profilo meramente tributario del rapporto. (A.D.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n.472/1997, art. 17, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 6126 del 05 marzo 2021

810. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2251 del 14 maggio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Avviso di liquidazione – Imposta di registro dovuta per la registrazione di decreto ingiuntivo – Definizione agevolata – Legittimità.
L'avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro dovuta per la registrazione di un decreto ingiuntivo rappresenta un atto che può essere definito in via agevolata ai sensi dell'art. 2, d.l. 119/2018, in quanto, non rappresentando la mera richiesta di pagamento di una somma già definita dal contribuente, riveste la natura di atto impositivo, con il quale, per la prima volta, viene portata a conoscenza del contribuente la pretesa fiscale. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 119/2018, art. 2

ALTRO

811. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2918 del 30 giugno 2021. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca**

Voluntary Disclosure – Rimborso dell'"Euroritenuta" – Diniego – La definizione agevolata preclude ogni possibilità di rimborso.
La proposizione di istanza di definizione agevolata preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso per le annualità d'imposta definite in via agevolata – e ciò pure nell'ipotesi di asserito difetto del presupposto impositivo – giacché la definizione agevolata, determinando la formazione di un titolo giuridico nuovo in forza del quale il contribuente volontariamente sceglie di versare le somme risultanti dall'applicazione di parametri predeterminanti, costituisce una modalità di definizione "transattiva" della controversia da cui consegue il componimento delle opposte pretese e, conseguentemente, dell'azzeramento sia di eventuali ulteriori rivendicazioni dell'Agenzia sia di eventuali pretese di rimborso del contribuente. (M.L.)

Riferimenti normativi: l. 186/2014

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 26109/20, n. 13129/18, n. 4566/15 e n. 1067/12

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

REQUISITI OGGETTIVI pag. 457

DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO pag. 458

ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO pag. 458

ALTRO pag. 458

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

REQUISITI OGGETTIVI

812. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1800 del 13 maggio 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Atanasio**

Procedure esecutive – Integrazione del presupposto impositivo – Iscrizione a ruolo – Non rileva – Deposito istanza di assegnazione o vendita – Rileva – Pignoramento presso terzi estinto dopo iscrizione a ruolo, senza deposito di istanza di vendita o assegnazione – Pagamento del Contributo Unificato – Non dovuto.

Nelle procedure esecutive, l'obbligo di pagare il contributo unificato sorge al momento del deposito dell'istanza di assegnazione o di vendita da parte del creditore procedente, senza che a ciò osti la circostanza che, nelle procedure di pignoramento presso terzi, tali istanze possano essere effettuate anche verbalmente al giudice in udienza, sicché, qualora dopo l'iscrizione a ruolo il procedimento si estingua per mancata comparizione delle parti, senza che il creditore procedente abbia depositato istanza di assegnazione o vendita, non sussiste l'obbligo di pagare il contributo unificato. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/2002, art. 14, co. 1

813. **Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2223 del 14 giugno 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Giordano**

Appello incidentale condizionato – Obbligo di pagamento – Sussiste.

L'art. 13 comma 6 quater, del d.P.R. 115/02, recante Testo Unico delle disposizioni in materia di spese di giustizia, stabilisce che "per i ricorsi principale ed incidentale proposti avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali è dovuto il contributo unificato". La previsione del pagamento del CU costituisce una fonte di finanziamento dell'attività giurisdizionale e contribuisce quindi al buon funzionamento del sistema giurisdizionale. Il presupposto dell'imposta è costituito dal deposito dell'atto di appello incidentale, mediante il quale la parte ripropone le questioni e i motivi sui quali la commissione di primo grado non si è espressamente pronunciata. L'appello incidentale, benché connesso all'appello principale e pur riguardando l'impugnazione dello stesso atto oggetto del gravame principale, reca una domanda divergente e opposta rispetto all'appello principale e introduce nel giudizio motivi diversi rispetto a quelli dedotti dall'appello principale, la cui formulazione è necessaria per neutralizzare la preclusione stabilita dall'art. 56 del d.lgs. n. 546/92. Non è dubbio, quindi, che esso rappresenti un effettivo e sostanziale ampliamento dei motivi e del petitum all'esame del giudice e sia, quindi, soggetto al versamento del CU, come del resto espressamente previsto dall'art. 13, comma 6-quater, del d.P.R. 115/02 (in claris non fit interpretatio). Il gravame incidentale condizionato è processualmente dipendente dall'esito dell'appello principale, ma ciò non toglie che esso contenga una domanda sulla quale il giudice è tenuto a provvedere (art. 348-ter, secondo comma, c.p.c.), con una pronuncia di improcedibilità per sopravvenuto difetto di interesse, in caso di infondatezza dell'appello principale, o di inefficacia, in caso di appello incidentale tardivo se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, per il venir meno del presupposto in forza del quale la tutela dell'impugnazione tardiva è stata riconosciuta dall'ordinamento processuale (art. 332, secondo comma, c.p.c.). Il fatto che l'appello incidentale condizionato possa essere definito con una pronuncia in rito, senza la trattazione del merito, non toglie che il giudice debba comunque procedere allo studio e all'esame di tutte le impugnazioni proposte contro la sentenza. In tale quadro, l'appellante incidentale è tenuto al versamento del contributo unificato, sussistendo le caratteristiche essenziali del tributo, e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02, artt. 13 e 15, art. 56 del d.lgs. n. 546/92, art. 13, comma 6-quater, del T.U. 115/02

Riferimenti giurisprudenziali: Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 5730 del 7 settembre 2020; Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 429, del 23 gennaio 2018; Corte di Giustizia U.E., Sez. V, causa C-61/14, sentenza del 6 ottobre 2015

DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO

814. **Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 1357 del 23 dicembre 2021.**

Misura del contributo rapportata alla parte del tributo effettivamente impugnato.
Nel processo tributario, la misura del contributo unificato dovuto dal ricorrente va rapportata alla parte di tributo effettivamente impugnato, esclusi interessi e sanzioni, sempre che non vengano proposte subordinate riguardanti l'intero tributo dedotto in giudizio. È pertanto illegittimo, e come tale va annullato d'ufficio nell'esercizio dell'autotutela tributaria, l'invito al pagamento e l'atto d'irrogazione di sanzioni emesso dalla segreteria della Commissione tributaria, che stabilisce la misura del contributo in base all'intero tributo liquidato dall'Amministrazione finanziaria, senza tener conto che oggetto della controversia è solo ed esclusivamente una parte del tributo stesso, essendo stata prestata acquiescenza alla residua parte. (A. Simone)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 13, comma 6 quater, e art. 14, comma 3 bis; d.l. 564/1994, convertito in legge 656/1994, art. 2 quater; d.m. 37/1997, art. 2, comma 2

ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO

815. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2008 del 27 maggio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Lavoratore con reddito minimo – Primo grado di giudizio – Esenzione – Secondo grado di giudizio – Rigetto integrale dell'appello – Obbligo di versamento.
Mentre la legge prevede specificatamente l'esenzione dall'obbligo di versamento del contributo unificato in primo grado, in presenza dei presupposti di legge, non risulta esservi alcuna norma che affermi la medesima esenzione in secondo grado. In senso contrario, la norma prevede l'obbligo del versamento del contributo unificato in caso di rigetto integrale dell'impugnazione. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/02, art. 13, comma 1-quater

ALTRO

816. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 847 del 1° marzo 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Chiametti**

Ricorso al TAR – Motivi aggiunti – Contributo unificato – Non è dovuto.
Non contenendo nuovi motivi di diritto, ma limitandosi a riproporre gli stessi del ricorso introduttivo, i motivi aggiunti proposti dinanzi al TAR sono esenti dal pagamento del contributo unificato, proprio in virtù del fatto che non contengono domande nuove e, quindi, non ampliano il thema decidendum. Inoltre, laddove vi sia stretta consequenzialità tra le domande del ricorso introduttivo e le impugnazioni di provvedimenti successivi resi nel medesimo procedimento amministrativo – come nella fattispecie relativa a esclusione dell'offerta, aggiudicazione della gara ad altro concorrente e stipula del contratto di appalto – l'applicazione del contributo unificato ai motivi aggiunti (di importo così elevato da non avere eguali nel sistema di giustizia

italiano, civile, penale e tributario), andrebbe a rendere eccessivamente oneroso l'accesso dei cittadini e delle imprese alla tutela giurisdizionale, con violazione dell'art. 24 della Costituzione. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/2002, art. 13, comma 6-bis

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI pag. 461

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

817. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 26 del 22 gennaio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**
Compensazione – Atto di recupero – Crediti indebitamente utilizzati in compensazione.
È infondata l'eccezione di illegittimità dell'atto di recupero per violazione e falsa applicazione dell'art. 8, l. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) e dell'art. 17, d.lgs. n.241/97, atteso che l'affermato diritto del contribuente all'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta altrui, oggetto di accollo, è rimasto allo stato un'affermazione generica e indeterminata per la mancata emanazione dei decreti attuativi del Governo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 8, l. 212/2000; art. 17, d.lgs. n. 241/97

818. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 36 del 22 gennaio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Repossi**

Accertamento – Liquidazione e controlli – Omessa presentazione dichiarazione – Cartella di pagamento – Avviso bonario – Mancata notifica – Nullità della cartella di pagamento – Non sussiste.
In tema di agevolazione per investimenti ambientali di cui alla c.d. Tremonti ambiente, la modifica dell'art. 2, co. 8, d.l. n. 193/2016 (conv. dalla l. n. 225/2016), sul termine per la presentazione dell'eventuale dichiarazione integrativa (entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Amministrazione) non ha efficacia retroattiva, non trattandosi di norma di interpretazione autentica. Di conseguenza, per le fattispecie verificatesi anteriormente alla suddetta modifica, tale termine si applica solo se la dichiarazione integrativa è volta a evitare un danno per l'Erario. Al contrario, se è tesa ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, dev'essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo di imposta successivo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016, art. 2, co. 8

819. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 68 del 4 febbraio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Giochi e lotterie – Soggetto passivo – Obbligazione solidale – Sussiste.
È solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse il soggetto preposto alla gestione del gioco, anche allorquando agisca in nome e per conto di soggetto non residente e l'attività avvenga in assenza della prescritta concessione ministeriale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 504/98, art. 3

820. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 70 del 4 febbraio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**
Accertamento catastale – Rideterminazione rendita a conclusione della procedura Docfa – Termine di dodici mesi – Perentorietà – Non sussiste.
In tema di accertamento catastale, la procedura c.d. Docfa consente al dichiarante di proporre la rendita degli immobili su cui vanta diritti reali. Trattandosi dunque, di "rendita proposta" il termine massimo di un anno assegnato all'Ufficio e previsto dalla relativa disciplina (art. 1, co. 3, d.m. n.701/1994) per la "determinazione della rendita catastale definitiva" non ha natura perentoria, ma semplicemente ordinatoria. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 1, co. 3, d.m. n. 701/1994

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 16824 del 21 luglio 2006.

821. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 177 del 16 marzo 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

Ente della riscossione – Compenso per attività – Prerogative dello Stato – Aiuti di Stato – Normativa europea – Contrasto – Esclusione.

L'obbligo di corrispondere il compenso all'Ente della riscossione non integra un aiuto di stato che contrasta con il divieto sancito dall'art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, in quanto la disciplina europea sulla concorrenza non può trovare applicazione in relazione all'attività di riscossione dei tributi statali svolta dall'Ente della riscossione Agenzia Entrate Riscossione ora (ed Equitalia Servizi di riscossione S.p.A. in precedenza) in via esclusiva. L'attività di riscossione mediante ruolo si pone al di fuori della normativa dell'Unione Europea poiché rappresenta l'esercizio di prerogative sovrane di uno Stato membro dell'Unione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 112 del 1999, art. 7, art. 107 TFUE

822. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 292 del 12 maggio 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Serena**

Fallimento – Compensazione crediti e debiti tributari – Esclusione – I crediti e debiti tributari non sono tra di loro compensabili.

Il debito tributario in capo al fallimento non può essere compensato con un credito tributario vantato dal fallimento stesso, mancando il requisito della reciprocità delle obbligazioni, atteso che quest'ultimo è un credito verso la massa e non verso il fallito e non correndo dunque i rapporti di debito e credito fra i medesimi soggetti. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 56, r.d. n. 267/1942

823. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 63 del 10 marzo 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Buonanno**

Accollo del debito di imposta – Divieto di compensazione con crediti dell'accollante.

In caso di accollo del debito di imposta altrui, il debito oggetto di accollo non può essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario. (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 124/2019, art. 1, comma 2

824. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 138 del 15 giugno 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Fadda**

Catasto – Procedura Docfa – Attribuzione di rendita – Motivazione.

Qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga attraverso la procedura Docfa, non si ha carenza di motivazione quando nella procedura di rideterminazione della rendita non venga messa in discussione la situazione di fatto indicata dal contribuente, l'obbligo motivazionale e soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, sicché la discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita deriva da una diversa valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. (I.R.)

Riferimenti normativi:

825. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 49 del 30 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Doppia imposizione – Non sussiste – Imposta sulla cifra d'affari – Caratteristiche – Non sussistono.

L'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse non fa parte del novero dei tributi armonizzati a livello europeo ed è pertanto sottoposta soltanto alla legislazione nazionale, a

prescindere dal trattamento fiscale adottato negli altri Paesi europei. Ne consegue che, in mancanza di un regime specifico di armonizzazione, non può darsi luogo al sindacato inerente al configurarsi della doppia imposizione, per il quale è necessario individuare le fattispecie impositive produttive del fenomeno. L'imposta in questione non è peraltro equiparabile all'imposta sul volume d'affari, in quanto, a differenza di quest'ultima, non grava su tutte le attività aventi carattere industriale o commerciale consistenti nella fornitura di beni o nella prestazione di servizi a titolo oneroso, bensì solo sulla prestazione del servizio di concorsi pronostici e scommesse; non è riscossa in tutte le fasi di produzione e di distribuzione; non è proporzionale al prezzo del bene o del servizio, applicandosi diverse aliquote in funzione dell'entità degli importi delle scommesse. (S.A.)

Riferimenti normativi: dir. 2006/112/CE, art. 401

826. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 49 del 30 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Meccanismi determinazione imposta – Applicazione.

Per effetto della modifica normativa di cui alla l. 208/15, la modalità di determinazione dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse prevista dall'art. 1, comma 644, lett. g), della l. 190/14 trova applicazione solo per i periodi d'imposta successivi al 1° gennaio 2016, mentre per i periodi d'imposta precedenti deve trovare applicazione il meccanismo di determinazione di cui all'art. 24, comma 10, del d.l. n. 98/11. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 98/11, art. 24, comma 10; l. 190/14, art. 1, comma 644, lett. g); l. 208/15, art. 1, comma 926, lett. d)

827. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 49 del 30 marzo 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Soggetti passivi – Gestione delle scommesse – Nozione – Gestore per conto di terzi – Gestore per conto proprio – Equiparazione – Solidarietà.

Soggetti passivi dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse sono coloro che, anche in assenza ovvero in caso di inefficacia della concessione, gestiscono con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, le scommesse di qualsiasi genere. La nozione di gestione delle scommesse, che costituisce presupposto dell'imposizione, è nozione ampia nella quale devono essere ricomprese anche le attività svolte dai Centri Trasmissione Dati (CTD). Anche questi ultimi devono infatti ritenersi soggetti passivi dell'imposta, tenuti in via principale al pagamento della stessa, in quanto soggetti che gestiscono l'attività di scommessa per conto di altri, a nulla rilevando la circostanza che gli stessi non partecipano direttamente al rischio di impresa connesso all'organizzazione delle scommesse. Ai fini tributari, invero, l'equiparazione del "gestore per conto terzi" (il titolare di ricevitoria) al "gestore per conto proprio" (bookmaker) non risulta irragionevole. Le differenze tra il contributo rispettivamente prestato dalla ricevitoria e dal bookmaker alla complessiva attività di raccolta delle scommesse non escludono affatto, ed anzi presuppongono, che entrambi i soggetti partecipino, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento di quell'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse sottoposta ad imposizione. Ne consegue che il bookmaker estero, in quanto soggetto per conto del quale viene esercitata l'attività di gestione delle scommesse, deve ritenersi soggetto obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta. Infatti, l'art. 56 T.F.U.E. deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa di uno Stato membro che assoggetti ad imposta sulle scommesse i Centri di Trasmissione di Dati stabiliti in tale Stato membro e, in solido e in via

eventuale, gli operatori di scommesse, loro mandanti, stabiliti in un altro Stato membro, indipendentemente dall'ubicazione della sede di tali operatori e dall'assenza di concessione per l'organizzazione delle scommesse. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/98, artt. 1 e 3; l. 220/10, art. 1, comma 66; T.F.U.E., art. 56

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 27 del 14 febbraio 2018; Corte Giustizia, sentenza 26 febbraio 2020, C-788/18

828. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 81 del 31 marzo 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**
Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Presupposto impositivo – Territorialità – Luogo di raccolta delle scommesse.
L'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse ha quale presupposto impositivo la raccolta delle scommesse e non l'accettazione delle stesse. Qualora la raccolta sia eseguita in Italia, anche se per conto di *bookmaker* esteri, dovrà quindi considerarsi soddisfatto il presupposto impositivo. Il soggetto estero, invece, sarà obbligato in solido. (M.An.)

Riferimenti normativi: l. 220/10, art. 1, comma 66

829. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1245 del 19 marzo 2021. Presidente: Saresella, Estensore: Degrassi.**
Detrazione interventi risparmio energetico – Comunicazione ENEA – Adempimento formale.
La detrazione per spese per interventi finalizzati al risparmio energetico non può essere disconosciuta nei casi in cui la comunicazione all'ENEA di detti interventi sia stata effettuata oltre il termine di 90 giorni dalla fine lavori in quanto la normativa in materia, se da un lato parla di obbligatorietà della comunicazione all'ENEA, dall'altro non prevede alcuna sanzione, né tantomeno la decadenza dal beneficio della detrazione in caso di mancata o tardiva comunicazione. Ciò del resto pare essere in linea con lo spirito della normativa in materia per la quale elemento costitutivo dell'agevolazione fiscale è la realizzazione di lavori e l'effettuazione di spese che comportino un risparmio energetico e non certo la comunicazione che è mero adempimento di natura formale finalizzato a consentire il controllo sulla sussistenza dei presupposti per fruire della detrazione. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 63/2013, art. 14

830. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1502 del 9 aprile 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Moroni**

Variazione catastale mediante procedura Docfa – Termine per la rettifica – Natura ordinatoria.
La mancata rettifica del classamento e della rendita catastali proposti a seguito di presentazione di un modello Docfa, da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 12 mesi dalla data di iscrizione in atti di detto modello, non comporta un tacito assenso da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale può benissimo procedere a rettificare diversamente il classamento e la rendita di un immobile oltre il termine di 12 mesi, stante la natura ordinatoria e non perentoria dello stesso. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.m. n.701/94, art. 1, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 6411 del 19 marzo 2014

831. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1716 del 20 aprile 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Martello**

Rimborsi – Applicazione diretta diritto comunitario.
Alla dir. 2011/96/UE del 30 novembre 2011 (c.d. "Direttiva madre-figlia") deve riconoscersi efficacia diretta nell'Ordinamento Italiano, presentando essa quei caratteri di incondizionatezza e sufficienza ritenuti necessari onde permettere al giudice interno di disapplicare la norma nazionale in contrasto con il diritto comunitario. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: dir. 2011/96, art.4

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia, sentenza C-138/07

832. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1774 del 19 aprile 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Petrone**

Credito d'imposta – Compensazione.
I versamenti di acconto a titolo di Irap effettuati in assenza del presupposto impositivo non possono essere utilizzati in compensazione e non generano eccedenze riportabili nelle annualità successive, in quanto le compensazioni dei crediti di imposta presuppongono non solo la sussistenza del credito, ma anche e soprattutto che l'importo per il quale si ritenga di vantare il credito sia certo. Nessun contribuente può autonomamente attribuirsi un credito e chiederlo poi a riporto per utilizzarlo in compensazione se non sia stato riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

833. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2640 del 15 giugno 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Imposta unica sulle scommesse – Soggettività passiva CDT – Liquidazione imposta dovuta – Imponibile forfettario.
In materia di imposta unica sulle scommesse, la soggettività passiva dei centri di raccolta dati o CDT operanti come ricevitorie per conto del bookmaker estero, è oramai avvallata da giurisprudenza costante. La quantificazione dell'imposta dovuta, qualora il contribuente non fornisca documentazione contabile ai fini dell'accertamento analitico di una raccolta di gioco, si calcola attraverso l'uso dell'imponibile forfettario. Quest'ultimo coincide con il triplo della raccolta media della provincia dove è ubicato il punto raccolta, mediante desunzione dai dati registrati per il periodo antecedente a quello considerato. Tale disciplina non è in contrasto con il diritto UE (art. 56 T.F.U.E.) e non genera alcuna discriminazione fiscale. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23 dicembre 1998 n. 504, art. 3; l. 13 dicembre 2010 n. 220, art. 1, comma 66; l. 23 dicembre 2014 n. 190, art. 1, comma 664, lettera g)

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Trieste, sentenza n. 50 del 19 gennaio 2017, Corte di Giustizia, sentenza n. C-788/18 del 26 febbraio 2020

834. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2786 del 22 giugno 2021. Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro**

Obblighi tributari del contribuente – Onere di vigilanza sul professionista incaricato delle dichiarazioni.
Gli obblighi tributari incombenti sul contribuente non possono ritenersi assolti con il mero affidamento delle scritture contabili in capo al professionista e con il conseguente incarico di trasmettere le dichiarazioni fiscali, essendo richiesta comunque, anche per invocare l'annullamento delle sanzioni ex art. 6, comma 3, d.lgs. n. 472/1997, in presenza di denuncia

penale all'Autorità giudiziaria, un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione. (P.Co.)

Riferimenti normativi: art. 6, comma 3, d.lgs. n. 472/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 11832 del 2016

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2904 del 2 febbraio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Macchiarola

Patent box – Marchi – Disciplina transitoria "grandfathering" – L'opzione ha durata fino al 30 giugno 2021.
A seguito della eliminazione dei marchi d'impresa dal novero dei beni agevolabili (art. 56 d.l. 50/2017), con d.m. 28 novembre 2017 è stata prevista una disciplina transitoria (c.d. "grandfathering"). L'opzione può avere ad oggetto i marchi d'impresa/marchi collettivi registrati o in corso di registrazione, può essere esercitata per i due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 ed ha una durata pari a 5 periodi di imposta ovvero, se inferiore, fino al 30 giugno 2021. Non è rinnovabile. (M.L.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 37, l. 190/2014; art. 56 d.l. 50/2017; d.m. 28 novembre 2017

835. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2933 del 30 giugno 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Istanza di rimborso – Diniego – L'acquiescenza all'avviso di liquidazione preclude il rimborso dell'imposta versata in eccedenza.
L'omessa tempestiva impugnazione dell'avviso di liquidazione notificato dall'ufficio determina la definitività della pretesa tributaria con conseguente preclusione per il contribuente del diritto a chiedere il successivo rimborso dell'imposta ritenuta erroneamente versata in esecuzione dello stesso avviso. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 38

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione nn. 476/2018 e 17617/2016

836. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 12 del 19 gennaio 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco**

Accettazione eredità con beneficio di inventario.
L'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario, non determina, di per sé sola, il venir meno della responsabilità patrimoniale dell'erede per debiti, anche tributari, ma fa solo sorgere il diritto dell'erede a non rispondere "ultra vires hereditas", ovverosia al di là della capacità dei beni lasciati dal de cuius. (F.T.)

Riferimenti normativi:

837. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 14 del 28 gennaio 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti**

Imposta Unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Raccolta illecita – Presupposto impositivo – Sussiste – Gestione della scommessa all'estero – Non Rileva.
È legittimo l'accertamento dell'Imposta Unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse in capo sia al ricevitore sia al bookmaker (anche fuori concessione), dovendosi individuare nella partecipazione al presupposto d'imposta - ossia, la raccolta illecita - la fonte dell'obbligazione tributaria. E infatti: da un lato, l'art. 1, c. 66, l. 220/2010 prevede che la tassazione sia imposta a tutti i soggetti - anche abusivi - che esercitano raccolta di scommesse, al fine di rendere tale attività (il contratto di gioco) sempre e comunque tassabile, se esercitata in Italia; dall'altro lato,

l'art. 1 d.lgs. 504/1998 - che individua l'ambito di applicazione dell'imposta - va interpretato nel senso che si impone il pagamento dell'imposta per la "raccolta del gioco" in Italia, anche se la scommessa è gestita all'estero. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 97/1986, art. 5

838. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Notificazioni – Malfunzionamento indirizzo pec del contribuente – Perfezionamento notifica – Sussiste.

L'indirizzo pec che le società e gli imprenditori individuali debbono dichiarare alla Camera di Commercio equivale a un recapito sostanzialmente assimilabile alla sede legale. Per l'effetto (di regola e salvo prova contraria), sussistendo l'onere di comunicare un recapito informatico che lo renda effettivamente raggiungibile, il mancato funzionamento, per qualunque causa, dell'indirizzo pec dichiarato dalla società, ovvero dall'imprenditore individuale, alla Camera di Commercio, si iscrive tra le c.d. irreperibilità "colpevoli" del destinatario. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 185/2008, art. 16

839. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Variazione categoria catastale – Procedura Docfa – Obbligo di motivazione – Assolto.

In tema di classamento di immobile, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura Docfa, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni. Diversamente, invece, allorquando vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione dev'essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

840. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 11 del 4 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Provvedimento emesso in formato digitale – Notificazione effettuata tramite servizio postale – Mancata sottoscrizione autografa – Nullità atto – Sussiste.

L'obbligo delle pubbliche amministrazioni di produrre i documenti originali in modalità digitale, sino alla modifica normativa introdotta dall'art. 2, co. 1, lett. d), d.lgs. 217/2017 (con effetti a decorrere dal 27 gennaio 2018), non si applicava (tra gli altri, anche) all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale. Nel caso di specie, il provvedimento impositivo emesso in formato digitale, notificato in forma cartacea a mezzo del servizio postale, sottoscritto non mediante apposizione "di pugno" dal funzionario delegato, ma con l'indicazione del suo nominativo a mezzo stampa e la dicitura "firmato digitalmente", deve reputarsi nullo in quanto privo di sottoscrizione ex art. 42, d.P.R. n 600/73. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 217/2017, art. 2, co. 1, lett. d)

841. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 17 del 5 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Procedura concorsuale – Mancato pagamento debiti tributari – Decadenza rateazione – Sanzioni – Inapplicabili.

In tema di concordato preventivo, l'art. 168 l. fall. stabilisce che dalla data di presentazione della relativa domanda di ammissione alla procedura e per tutta la sua pendenza è impedito l'esercizio o la prosecuzione delle azioni esecutive sul patrimonio del debitore ed è, peraltro, a quest'ultimo inibita la possibilità di adempiere ai debiti pregressi. Pertanto, il mancato assolvimento di debiti fiscali, risultanti da un piano di rateazione concesso dall'Amministrazione finanziaria, non può determinare effetti di tipo sanzionatorio, ancorché questi siano previsti da norme di diritto pubblico. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

842. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 39 dell'8 gennaio 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Gatti**

Catasto – Fabbricati – Classamento – Criteri.

Nel classamento delle unità ordinarie non si può tenere conto delle innovazioni tecnologiche o di migliorate caratteristiche costruttive moderne altrimenti verrebbe meno il concetto che le unità immobiliari urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria e delle caratteristiche che hanno all'atto della dichiarazione o della denuncia al catasto. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949, art. 61

843. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 281 del 18 gennaio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Arcieri**

Fallimento – Notificazione atto impositivo – Accertamento annualità anteriori avvio procedura – Mancata notifica contribuente – Illegittimo.

L'accertamento tributario, allorquando riguardi annualità anteriori alla declaratoria di fallimento del contribuente o quella in cui detta dichiarazione è intervenuta, va notificato non solo al curatore, ma anche al contribuente. Quest'ultimo, infatti, non è privato, a seguito della declaratoria fallimentare, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, rimanendo egli esposto ai riflessi (anche sanzionatori), derivanti dalla definitività dell'atto impositivo. Pertanto, la mancata notifica dell'atto impositivo al contribuente ha conseguenze non per il processo, ma per l'efficacia della pretesa tributaria. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 60; l. fall., art. 43

844. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 447 del 27 gennaio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

I)Giochi e scommesse – Presupposto d'imposta – Soggetto passivo.
II)Giochi e scommesse – Presupposto d'imposta – Principio di territorialità.
III)Giochi e scommesse – Presupposto d'imposta – Principi europei.

I) Rientra nell'ambito oggettivo e soggettivo dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse l'attività di raccolta di scommesse e giochi in collegamento telematico compiuta dall'agenzia locale per conto di altra società, indipendentemente dall'assenza di una concessione pubblica e dal carattere telematico della concessione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1998, artt. 1 e 3; l. n. 220 del 2010, art. 1, co. 66

II) Ai fini del principio di territorialità, è presupposto per l'applicabilità dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse la raccolta del gioco. A rilevare sono le concrete modalità di svolgimento dell'attività da parte dell'esercente italiano, che prevedono il rilascio della

ricevuta a fronte dell'introito dell'importo della giocata, quale titolo, atto a certificare l'accettazione della scommessa da parte dell'operatore interno, in base al quale lo scommettitore potrà avere successivamente diritto all'incasso dell'eventuale vincita, mentre non contano i rapporti privatistici sottesi tra la casa madre ed il centro di raccolta di provvigioni, attrezzature ed altro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1998, artt. 1 e 3; l. n. 220 del 2010, art. 1, co. 66

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr, Lombardia, sez. 2, sent. n. 3166/2015; Ctp di Mantova, sent. n. 269/2014; Ctp di Bergamo, sent. nn. 540/2016 e 564/2016

III) In materia di scommesse e giochi la legislazione statale non viola i principi unionali della libera concorrenza, della libera circolazione, della non discriminazione, né il divieto di emanare imposte sul volume d'affari diverse dall'Iva, in riferimento all'art. 401 della Direttiva 2006/11 CE, che si riferisce alle imposte di natura normativa sul giro d'affari. Detta caratteristica non è insita nell'imposta in esame, la quale è indiretta e colpisce la manifestazione della capacità contributiva dello scommettitore e, diversamente dall'Iva, grava su ogni attività commerciale o industriale ed unicamente sulla prestazione di servizio connessa ai concorsi pronostici ed alle scommesse, incidendo su una differente base imponibile, sottratta all'imposizione Iva. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 401 direttiva 2006/11 CE, TFUE artt. 49 e 56

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia U.E., sez. 3, 22/01/2015, C-463-13; Ctp Bergamo, n. 540/03/2016; Ctr Lombardia, n. 2002/02/2016; Ctr Campania, n. 4710/51/15

845. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 944 del 4 marzo 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Rendita catastale – Rideterminazione della rendita catastale – Caratteristiche intrinseche ed oggettive del bene.

Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo "reale", riferita alle caratteristiche oggettive (costruttive e tipologiche in genere), che costituiscono il nucleo sostanziale della cd. "destinazione ordinaria", sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di esso venga fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva, che va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo. (C.F.)

Riferimenti normativi:

846. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1092 del 18 marzo 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Malanetto**

Catasto – Atti attributivi o modificativi della rendita – Efficacia – Dalla notifica – Applicabilità della nuova rendita ad annualità d'imposta ancora suscettibili di accertamento o liquidazione – Sussiste.

L'art. 74, comma 1, legge n. 342/2000, in base al quale, a decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, va interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI, ma non esclude affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta ancora suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso e ciò in quanto gli atti attributivi della rendita sono privi di forza costitutiva, ma hanno funzione meramente accertativa della concreta situazione catastale dell'immobile. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 342/2000, art. 74, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 4336 del 4 marzo 2015

847. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1149 del 23 marzo 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Giannetta**

Regime della cedolare secca – Esercizio dell'opzione – Comunicazione mediante raccomandata A/R – Necessità – Sussiste.
Ai fini del valido esercizio dell'opzione per il regime della cedolare secca, il locatore è tenuto alla relativa comunicazione al conduttore con raccomandata con avviso di ricevimento; invero, la lettera consegnata a mano non può provare con certezza la data di consegna e che di conseguenza i termini indicati dalla legge siano stati rispettati. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 3, comma 11

848. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1399 dell'8 aprile 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Di Mario**

Catasto – Procedura Docfa – Potere di rettifica dell'Ufficio – Termine annuale – Natura ordinatoria.
La procedura Docfa consente al proprietario dell'immobile di proporne la rendita in modo da accelerare formazione e aggiornamento del catasto, ma non comprime in alcun modo il potere di rettifica dell'ufficio, che può esercitarlo anche oltre il previsto termine annuale, cui pertanto si riconosce natura meramente ordinatoria. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94, art. 1, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 4752 del 23 febbraio 2021; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 20823 del 6 settembre 2017

849. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1680 del 3 maggio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Associazioni sportive dilettantistiche – Disciplina fiscale di favore – Sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge – Iscrizione in apposito registro del CONI – Necessita.
La disciplina di favore per gli enti di tipo associativo, si applica a condizione che tali enti si conformino al principio di democrazia interna e i rispettivi statuti rispettino le condizioni dettate dall'art. 148 comma 8 d.P.R. 917/1986. In particolare la disciplina fiscale di favore è riconosciuta alle associazioni sportive dilettantistiche a condizione che sussistano anche tutti gli specifici requisiti, soggettivi ed oggettivi, richiesti dalla normativa di settore (legge 398/1991; legge 289/2002, art. 90; legge 128/2004) e siano iscritte al CONI in apposito registro. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 148, comma 8, d.P.R. 917/86

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 4370/2016

850. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1744 del 10 maggio 2021. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta**

Voluntary disclosure – Diritto al rimborso delle imposte versate nello Stato estero.
Il mancato riconoscimento del diritto al rimborso delle imposte versate nello Stato estero e l'impossibilità di detrarre queste ultime dalle imposte dovute in ragione del perfezionamento della procedura di voluntary disclosure comporterebbe una doppia imposizione, in violazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia e della normativa sovranazionale applicabile. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 10 d.lgs. n. 84/2005

851. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1981 del 26 maggio 2021. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

Formazione del silenzio rifiuto dopo il decorso di 90 gg dalla domanda di rimborso – Facoltà di impugnazione dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione e fino a quando il diritto non sia prescritto.

L'inerzia del contribuente dopo il novantesimo giorno per presentare ricorso, stante la maturazione del silenzio rifiuto, comporta che la successiva presentazione della domanda di rimborso oltre il termine decennale previsto per la maturazione della prescrizione configura la perdita del diritto di credito e la conseguente inammissibilità dei ricorsi introduttivi. Nessuna violazione del principio di buona fede del contribuente sancito dall'art. 10 della legge n. 212/2000 è integrata, in quanto il principio invocato sarebbe stato leso nel caso in cui l'Ufficio avesse posto in essere atti contrari ai propri doveri. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: art. 10 legge n. 212/2000; art. 21, co. 2, d.lgs. 546/1992

852. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2056 del 4 giugno 2021. Presidente: Gravina, Estensore: Gravina**

Accertamento catastale – Individuazione di immobili con caratteristiche non analoghe – Legittimità accertamento – Non sussiste.

Contrariamente a quanto sostenuto nell'accertamento, secondo il quale la ragione fondante della ripresa fiscale consisterebbe nella valutazione comparativa della unità immobiliare con altre limitrofe, definite "simili per caratteristiche intrinseche ed estrinseche (tipologia edilizia, schema distributivo, dotazioni impiantistiche), la Commissione rileva dai documenti di causa la palese incongruità della asserita similitudine ed equiparazione, considerate le caratteristiche delle esposte unità di raffronto: in particolare, diversamente dalla struttura oggetto di causa, le residenze utilizzate per il raffronto sono ubicate in comprensori privati custoditi (resort) nella zona più esclusiva di Carimate, dotati di caratteristiche strutturali (zona panoramicamente favorita) e di servizio (ingresso privato con videosorveglianza, guardiania, aree interne riservate e funzionalizzate) di notevole maggior pregio e non comparabili. La assimilazione proposta nell'accertamento con le unità immobiliari indicate in motivazione non è oggettivamente sostenibile. (G.Gi.)

Riferimenti normativi:

853. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2436 del 30 giugno 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Diniego di definizione agevolata – Documento informatico – Mancanza di attestazione di conformità – Infondatezza della censura.

Non costituisce un documento informatico il provvedimento che sia stato realizzato con strumenti informatici e successivamente stampato su carta e sottoscritto con firma autografa. (S.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 82/2005, 23 comma 1

I REDATTORI DELLE MASSIME

avv.	Silvia Albarello	**S.A.**	prof.	Francesco Vincenzo Albertini	**F.V.A.**
dott.ssa	Elena Alessandrini	**E.A.**	avv.	Andrea Allegrini	**A.A.**
avv.	Marida Anselmo	**M.An.**	avv.	Gregorio Aste	**G.A.**
dott.ssa	Maria Attanasi	**M.A.**	avv.	Elio Balsamo	**E.B.**
prof.	Marco Barassi	**M.B.**	dott.ssa	Laura Barbieri	**L.B.**
avv.	Stefano Bego	**S.Be.**	dott.ssa	Maria Antonietta Biscozzi	**M.A.B.**
dott.	Iacopo Bissi	**I.B.**	dott.	Gianni Bitetti	**G.Bi.**
prof.	Gianluigi Bizioli	**G.B.**	avv.	Daniele Canè	**D.Ca.**
avv.	Stefano Carmini	**S.C.**	dott.	Alessandro Cerati	**Al.Ce.**
avv.	Enrico Ceriana	**E.C.**	dott.ssa	Valeria Chang	**V.C.**
avv.	Francesco Colaianni	**F.Co.**	avv.	Diego Conte	**D.C.**
avv.	Daniele Conti	**Da.C.**	prof.	Angelo Contrino	**A.Con.**
prof.	Giuseppe Corasaniti	**G.C.**	dott.	Pasquale Cormio	**P.Co.**
avv.	Leda Rita Corrado	**L.R.C.**	avv.	Claudio Cosa	**C.C.**
avv.	Raffaella d'Anna	**R.d'A.**	dott.	Andrea Daglio	**A.D.**
dott.ssa	Angela De Angelis	**A.D.A.**	dott.ssa	Adriana De Pascale	**A.D.P.**
avv.	Fabiola Del Torchio	**F.D.T.**	avv.	Luigi Dellapasqua	**L.D.**
dott.ssa	Valeria Di Salvo	**V.D.S.**	dott.	Orazio Esposito	**O.E.**
avv.	Maurizio Falchi	**M.Fal.**	dott.ssa	Federica Famà	**F.F.**
dott.	Marco Fanti Rovetta	**M.F.R.**	avv.	Clara Farella	**C.F.**
avv.	Marco Fasola	**M.Fas.**	dott.ssa	Francesca Fassò	**F.Fa.**
dott.	Adriano Fazio	**A.Faz.**	prof.	Alberto Gaffuri	**A.G.**
avv.	Giuseppe Giangrande	**G.G.**	avv.	Giuseppe Giannone	**G.Gi.**
avv.	Francesca Goi	**F.G.**	dott.	Giampiero Guarnerio	**G.Gu.**
avv.	Umberto Iannarilli	**U.I.**	dott.	Ignazio La Candia	**I.L.C.**
avv.	Michele Lauriola	**M.L.**	avv.	Francesco Licenziato	**F.Li.**
prof.	Maurizio Logozzo	**M.Lo.**	avv.	Leonardo Margiotta	**L.Mar.**
dott.ssa	Silvia Marinoni	**S.Ma.**	avv.	Allegra Masti	**A.Ma.**
avv.	Maria Lucia Mattia	**M.L.M.**	dott.ssa	Roberta Mazzola	**R.M.**
avv.	Angela Monti	**A.M.**	dott.	Marcello Moretti	**M.Mo.**
avv.	Giorgio Vittorio Muzio	**G.V.M.**	dott.	Giuseppe Napolitano	**G.Na.**
avv.	Giovanna Maria Carla Oddo	**G.O.**	dott.ssa	Marta Ongaro	**M.O.**

I REDATTORI DELLE MASSIME

avv.	Davide Orto	**D.O.**	avv.	Fabio Pace	**F.P.**
avv.	Giacomo Parlangeli	**G.P.**	avv.	Carmine Pascucci	**C.P.**
avv.	Matteo Piva	**M.Pi.**	avv.	Michela Antonella Prencipe	**M.A.P.**
avv.	Maria Cristina Pustorino	**M.C.P.**	avv.	Andrea Quattrocchi	**A.Q.**
dott.	Onofrio Raimondi	**O.R.**	avv.	Jacopo Ratti	**J.R.**
avv.	Isabella Rizzo	**I.R.**	sig.	Massimo Romeo	**M.R.**
avv.	Luca Sabbi	**L.S.**	dott.	Alessandro Saini	**A.Sa.**
dott.	Alessio Sammaria	**A.Sam.**	dott.	Andrea Savino	**A.S.**
avv.	Roberto Scalia	**R.S.**	avv.	Raffaele Sgambato	**R.Sg.**
dott.	Francesco Tamborino	**F.Tam.**	avv.	Ramona Tombini	**R.T.**
dott.	Alessandro Tropea	**A.Tr.**	dott.	Federico Trutalli	**F.T.**
dott.	Ludovico Valotti	**L.V.**	dott.	Marco Vento	**M.Ve.**
avv.	Stefano Zagà	**S.Z.**	avv.	Gemma Zamagna	**G.Zam.**
avv.	Daniela Zamboni	**D.Z.**	avv.	Gianluca Zanella	**G.Za.**
avv.	Lia Zanetti	**L.Z.**	prof.	Giuseppe Zizzo	**G.Z.**
avv.	Anna Zontini	**A.Z.**			

© **Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia**

Edizione 2022