

Massimario

delle Commissioni tributarie della Lombardia

2° semestre 2021 - 1° semestre 2022

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

**Direttore dell'Ufficio del Massimario
dott. Alessio Scarcella**

**Direttore della Commissione tributaria regionale
dott.ssa Rita Anna Di Gregorio**

© 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 2021 - 1° semestre 2022)

Nel presentare l'ultima edizione del Massimario Regionale delle CCTT (ora Corti di Giustizia Tributaria) della Lombardia devo segnalare, con rammarico, che probabilmente sarà l'ultima edizione regionale di tale opera in quanto, a decorrere dal 1° gennaio 2023, è prevista, dall'art. 1, co. 1, lett. q), della legge n. 130 del 31 agosto 2022, l'abrogazione degli Uffici circoscrizionali del Massimario e l'istituzione dell'Ufficio del Massimario Nazionale.

Con tale norma si privano, comunque, i giudici e i professionisti, soprattutto quelli che esercitano presso le Corti di Giustizia Tributaria della Lombardia, di un ausilio importante di conoscenza, in maniera completa ed approfondita, della giurisprudenza delle Corti lombarde.

Ci si augura che il Massimario nazionale possa supplire a tale inconveniente.

L'opera è in formato cartaceo¹ e telematico², di facile consultazione grazie al titolario e ai codici di classificazione che consentono di reperire con immediatezza le massime di interesse per materia e oggetto.

Si tratta di un prezioso strumento di conoscenza ed approfondimento del diritto tributario vivente, anche considerando il primato economico-finanziario, della Lombardia e il riflesso economico – fiscale - sulle rilevanti questioni quotidianamente trattate nelle aule giudiziarie della Lombardia.

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.

L'opera ha una preziosa rilevanza pratica, di ausilio all'attività dei professionisti, e risulta di 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 Corti di Giustizia Tributaria (già Commissioni Tributarie Regionali) che sovente affrontano questioni non ancora portate all’attenzione della Corte di Cassazione.

Anche per l’edizione di quest’anno il ringraziamento va, per l’impegnativo lavoro corale³, ai magistrati, accademici, avvocati, dottori commercialisti, dirigenti e funzionari di segreteria che hanno provveduto a selezionare ed organizzare in circa 1.200 massime una imponente produzione giurisprudenziale.

Va rimarcata la gratuità delle prestazioni rese da tutti i collaboratori che rende questa opera ancora più preziosa anche perché frutto della dedizione, dell’interesse e della professionalità di tutti coloro che hanno contribuito alla sua realizzazione.

Un ringraziamento va al Direttore dell’Ufficio del Massimario, dott. Alessio Scarcella, con un riconoscimento per la preziosa opera svolta, per oltre dieci anni, al comm. dott. Salvatore Labruna, che ha assunto l’incarico di Vice-Direttore nazionale del Massimario, nonché 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 Marianonietta Monfredi, dott.ssa Sonia Porreca, dott. Giacomo Rota; al Direttore dell’Ufficio di Segreteria della Corte di giustizia tributaria della Lombardia: dott.ssa Rita Anna Di Gregorio; ai funzionari di Redazione: Massimo Romeo e dott.ssa Simona Iachelli; all’Accademia, agli Ordini ed Associazioni professionali ed ai Massimatori.

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



1 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.

2 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.

3 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.



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
PER LA LOMBARDIA

Ufficio del Massimario

Presidente della Commissione tributaria regionale per la Lombardia

dott. Domenico CHINDEMI

Direttore dell'Ufficio del Massimario

dott. Alessio SCARCELLA

Componenti dell'Ufficio del Massimario

dott. Cristiano BALDI

dott.ssa M. Rosaria CORRERA

avv. Giovanni IZZI

dott. Giuseppe LOCATELLI

dott.ssa Paola MALANETTO

dott.ssa M. 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. Pierpaolo RIVELLO (Presidente Ctp Bergamo)

dott.ssa Marina MARCHETTI (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.ssa M. Clara PIPPONZI (Presidente Ctp Mantova)

dott. Paolo ROGGERO (Presidente Ctp Milano)

dott. Vincenzo CALIA (Presidente Ctp Pavia)

dott. Paolo SCAFI (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 Legge
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**

2023

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/redditemetro/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 <i>thema probandum</i>	01-EE-04
05 Contraddittorio endoprocedimentale	01-EE-05
06 Abuso del diritto	01-EE-06
07 Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	01-EE-07
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 <i>AD CAUSAM E AD PROCESSUM</i>	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 RIMESMISSIONE ALLA CTP - RICORSO IN CASSAZIONE <i>PER SALTUM</i>	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 così denominata dall'art. 5, d.l. 208/2008) ha natura di corrispettivo (soggetto ad IVA) per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ed è oggetto di giurisdizione del giudice ordinario, così come stabilito, in via di interpretazione autentica, dall'art. 14, c.33, d.l. 78/2010: "le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria" le relative controversie "rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria".

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 2021



PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2021
LE MASSIME

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	pag.	1
RITENUTE ALLA FONTE	pag.	2
Altre ritenute	pag.	2
ESENZIONI DA IMPOSTA	pag.	3
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag.	3
LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)	pag.	5
CONTENUTO DELL’ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	pag.	6
RETTIFICA DICHIARAZIONE	pag.	9
Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	pag.	9
Analitico	pag.	9
Analitico-induttivo	pag.	10
Induttivo puro	pag.	11
ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)	pag.	12
ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	pag.	12
NOTIFICAZIONI	pag.	12
INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE	pag.	14
SOSTITUTO E RESPONSABILE D’IMPOSTA	pag.	15
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag.	16
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag.	16
ALTRO	pag.	17

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

1. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 496 del 6 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Irpef – Dichiarazione – Credito di imposta – Compensazione – Esclusione.

In materia di Irpef, il soggetto che vanta un credito di imposta e viene ammesso allo stato passivo della procedura fallimentare ex art. 2751 bis, n. I, c.c. non può opporlo in compensazione, ma può solo attendere di essere pagato in moneta fallimentare con riparti parziali e/o finali, oltre rivalutazione ed interessi. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis; art. 2751 bis c.c.

2. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 106 del 12 ottobre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Dichiarazione integrativa – Modifiche d.l. 193/2016 – Retroattività – Esclusione.

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43; d.P.R. 322/98, art. 2, comma 8; d.l. 193/16, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17506 del 28 giugno 2019

3. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4349 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Imposte sui redditi – Le modifiche apportate dal d.l. n. 193/2016 agli artt. 2 e 8 del d.P.R. n. 322/1998 non hanno effetto retroattivo.

Le modifiche apportate dal d.l. n. 193/2016 all'art. 2 e all'art. 8 del d.P.R. n. 322/1998 hanno comportato un ampliamento del termine entro cui i contribuenti possono emendare a proprio favore le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, essendo ad oggi previsto fino al termine per l'esercizio del potere di accertamento, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della dichiarazione originaria. La citata modifica normativa ha effetto a far data dal 24.10.2016 e riguarda, pertanto, le dichiarazioni integrative presentate a decorrere da tale data, relative anche ad annualità pregresse che risultano ancora integrabili in base alla nuova disciplina. Al contrario, le integrazioni integrative ultrannuali a favore presentate anteriormente al 24.10.2016 devono essere valutate sulla base della normativa vigente alla data della presentazione. (E.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 322/1998, artt. 2 e 8

4. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4702 del 23 dicembre 2021. Presidente: Catania, Estensore: Aondio**

Avviso di accertamento – Delega di firma – Obbligo sottoscrizione autografa – Sussiste.

La sottoscrizione autografa alla delega di firma/funzione è richiesta a pena di nullità dell'atto. La firma, intesa come stesura autografa del proprio nome e cognome serve ad attribuire una dichiarazione di scienza o una manifestazione di volontà entrambe rese in forma scritta. La sottoscrizione autografa dell'atto di conferimento delle deleghe di firma al funzionario direttivo/dirigente per la sottoscrizione di atti a rilevanza esterna non può essere sostituita dalla formula (firma autografa sostituita dall'indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell'art. 3, co. 2, d.lgs. 39/93) poiché essa può essere apposta solo sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione emessi con sistemi automatizzati dalle agenzie fiscali. (I.R.)

Riferimenti normativi:

RITENUTE ALLA FONTE

Altre ritenute

5. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2977 del 30 luglio 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Monfredi**

Euroritenuta per voluntary disclosure – Diritto al rimborso – Sussiste.

Al fine del rimborso dell'Euroritenuta in caso di voluntary disclosure, per statuto non indicati in dichiarazione, è necessaria una corretta interpretazione dell'art 165 co. 8 TUIR ovvero circa la previsione che, a pena di decadenza, i redditi esteri debbano essere indicati in dichiarazione per potere avere diritto al credito di imposta corrispondente alle tasse pagate definitivamente all'estero e che i redditi soggetti ad Euroritenuta non debbono però essere dichiarati essendo la stessa imposta sostitutiva con la conseguenza che la stessa non sarebbe rimborsabile. La direttiva europea 2003/48/CE (del 03.06.2003), cui hanno aderito anche Stati non UE fra cui la Svizzera, attraverso il meccanismo dell'Euroritenuta, ha previsto che l'Istituto di Credito estero assolve alla fonte l'imposizione fiscale dei redditi di capitale, così da evitare la comunicazione del titolare effettivo del conto. All'art. 14, la suddetta direttiva, con l'obiettivo di evitare inammissibili doppie imposizioni, ha previsto che se il reddito di capitale, già soggetto a imposizione sostitutiva e alla Euroritenuta, viene successivamente tassato nello Stato di residenza del contribuente, quest'ultimo diventa beneficiario di un corrispondente credito di imposta. Tale previsione normativa è stata recepita nel diritto interno all'art. 10 d.lgs. n. 84/2005 il quale se, da un lato, rinvia all'art. 165 TUIR, dall'altro, prevede anche (al comma 2) che "nel caso in cui non sia applicabile il citato articolo 165, il beneficiario effettivo può chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta"; di fatto ribadendo il divieto di doppia imposizione. La CM n. 9/E del 2015 ha precisato poi che l'art. 165 TUIR riguarda esclusivamente i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e non quelli soggetti a ritenuta o imposta sostitutiva. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 165 co. 8 TUIR; art. 14 direttiva europea 2003/48/CE del 03.06.2003; art. 10 d.lgs. n. 84/2005; CM n. 9/E del 2015

ESENZIONI DA IMPOSTA

6. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4040 del 9 novembre 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Ursilli**

Avviso di accertamento – Operazioni di finanziamento intercompany – Esenzione da imposte – Impossibilità di individuare con certezza il beneficiario effettivo.

L'articolo 26 quater d.P.R. n. 600/1973, in ossequio al principio del divieto di doppia imposizione, prevede l'esenzione da imposizione per gli interessi e i canoni corrisposti da società, enti e stabili organizzazioni situati nel territorio dello Stato a società ed enti residenti in Stati membri ed appartenenti allo stesso gruppo, comprese le stabili organizzazioni di tali società, qualora questi siano beneficiari effettivi. La norma, avente una funzione antielusiva, è finalizzata a garantire l'esenzione da imposte alle società italiane che paghino i finanziamenti comprensivi di interessi a società estere che abbiano la titolarità, nonché la disponibilità del reddito percepito, potendosi quindi definire beneficiarie effettive. Tale qualifica non sussiste, nel caso in cui la società, indicata dalla società "pagante" quale "beneficiario effettivo", non eserciti alcun potere discrezionale in ordine alla disponibilità e alla gestione del "flusso finanziario" svolgendo una mera attività di intermediario con la mera funzione di trasferire gli interessi corrisposti dalla società italiana all'altro soggetto societario per poi essere ritrasferito ad altri soggetti rendendo, di fatto, impossibile individuare con certezza il beneficiario effettivo. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 26 quater d.P.R. n. 600/1973

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

7. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 166 del 16 luglio 2021. Presidente: Abate, Estensore: Ortore**

Accertamento a tavolino – Tributi non armonizzati e tributi armonizzati – Obbligo di contraddittorio endoprocedimentale.

L'amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 12, l. n. 212/200

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 27421/2018

8. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3900 del 28 ottobre 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza

Termine dilatorio – Inosservanza – Possibilità – Imminente scadenza del termine decadenziale – Esclusione – Collaborazione e buona fede.

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito. (L.Mar.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ordinanza, 30/10/2018, n. 27623

9. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 4267 del 26 novembre 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Accertamento tributario – In genere – Contraddittorio endoprocedimentale - Accertamento ai fini Irpeg ed Irap – Obbligatorietà – Insussistenza.

L'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 è circoscritto agli accertamenti conseguenti ad "accessi", ispezioni" e "verifiche" fiscali nei locali del contribuente. Militano univocamente il dato testuale della rubrica (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e, soprattutto, quello del 1 comma dello stesso articolo (coniugato con la circostanza che la intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite in loco), che, esplicitamente, si riferisce agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche e professionali", con la conseguenza che l'affermazione di un generalizzato diritto al contraddittorio del contribuente si tradurrebbe in una inammissibile interpretazione abrogativa di parte qualificante del dato normativo, invece giustificata proprio dalla peculiarità della verifica "in loco", caratterizzata dalla autoritativa intromissione della Amministrazione finanziaria nei luoghi di pertinenza del contribuente, alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione Finanziaria, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali. (R.d'A.)

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

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

LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)

10. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 467 del 17 settembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Seddio**

Controllo della dichiarazione – Non meramente cartolare – Necessità avviso bonario.

In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 è ammissibile solo quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo, non potendosi, invece, con questa modalità, risolvere questioni giuridiche, sicché il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un credito d'imposta non può avvenire tramite l'emissione di cartella di pagamento avente ad oggetto il relativo importo, senza essere preceduta da un avviso di recupero di credito d'imposta o quanto meno bonario. (M.F.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 14949 dell'8 giugno 2018

11. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 497 del 6 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Accertamento – Controllo automatizzato – Esclusione.

Si versa in ipotesi diversa da quella del controllo automatizzato ex art. 36 bis d.P.R. 600/1973 nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disconosca il credito utilizzato in compensazione per l'imposta a debito Ires sulla base della verifica del pregresso utilizzo del credito da parte del soggetto apparentemente cedente. (Nel caso di specie, la Ctp di Brescia rileva che le conclusioni dell'Amministrazione finanziaria sono state tratte non solo sulla base dei dati forniti dal contribuente, ma mediante diversa - seppure cartolare - attività istruttoria). (S.Ma.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 24747/2020

12. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 189 del 16 agosto 2021. Presidente: Abate, Estensore: Cao**

Piano di rateazione – Rata non pagata – Sanzione solo su rata non pagata – Novella – Retroattività – Principio del favor rei.

Nel caso di mancato pagamento di una rata relativa alla rateazione di una liquidazione ex art. 36 bis la sanzione è commisurata solo a detta rata e non all'intero importo ex art. 3 bis, co. 4 bis, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 462 (nuova formulazione del 2015). La norma è comunque da considerarsi retroattiva a mente dell'art. 3, co. 3, d.lgs. 18.12.1997 n. 472 (favor rei). (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 3 bis, co. 4 bis, del d.lgs. 18/12/97 n. 462; art. 3, co. 3, d.lgs. 18.12.1997 n. 472

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, ord. 21.2.2021, n. 4806

13. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 84 del 5 luglio 2021. Presidente: Massa, Estensore: Massa**

Accertamento e controlli – Controllo cartolare della dichiarazione – Accertamento parziale.

A seguito di controllo cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria può emettere, in luogo della cartella di pagamento, un avviso di accertamento nei confronti del contribuente, il quale non ha ragione di dolersi, essendone garantito maggiormente il diritto di difesa. (F.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 36-bis e 41-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 28873 del 12 novembre 2018

14. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3977 del 4 novembre 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Malaguti**

Statuto dei diritti del contribuente – Garanzie procedurali – Non applicabili nelle verifiche “a tavolino”.

Le garanzie di carattere procedimentale predisposte dallo Statuto del contribuente trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, e non anche in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altri enti pubblici, da terzi, ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. verifiche a tavolino). La differenza tra le due ipotesi di verifica ("in loco" o "a tavolino") giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza della questione di costituzionalità. Inoltre, l'insussistenza, nell'ordinamento tributario nazionale, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale non viola il diritto di difesa costituzionalmente tutelato, atteso che tale tutela attiene all'ambito giudiziale. (L.Mar.)

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

CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE

15. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 453 del 27 agosto 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio**

Accertamento – 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 invio di questionario, nessun processo verbale di verifica deve essere stilato. (M.F.R.)

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

16. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 568 del 24 novembre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Accertamento – Difetto di motivazione – Motivazione apparente – Mancata indicazione degli elementi di prova – Illegittimità della pretesa tributaria.

È illegittimo l'avviso di accertamento in cui non è riportato il contenuto essenziale delle indagini svolte poste a fondamento della pretesa impositiva, ma in cui sono indicate esclusivamente le conclusioni cui è pervenuta l'Amministrazione finanziaria. Dà luogo a motivazione apparente dell'avviso di accertamento la tecnica redazionale basata sulla mera indicazione delle conclusioni cui giunge l'Ufficio non accompagnata dall'enunciazione, anche sintetica, degli elementi di prova. La mancata indicazione degli elementi di fatto a fondamento della pretesa tributaria si risolve in mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Agenzia delle Entrate, cui non è possibile supplire con le considerazioni riportate nelle controdeduzioni. (E.Ca.)

Riferimenti normativi: art. 7 l. n. 212/2000; art. 43 d.P.R. n. 600/1973

17. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 90 del 19 luglio 2021. Presidente: Massa, Estensore: Fornoni**

Accertamento – Obbligo di valutare osservazioni al PVC – Obbligo di motivazione insussistente.

È valido l'avviso d'accertamento che non contenga la valutazione dell'Ufficio circa le osservazioni al PVC proposte dal contribuente. Ciò in quanto l'ente impositore ha l'obbligo di valutare le osservazioni svolte dal contribuente in fase precontenziosa, ma non quello – ulteriore – di esplicitare per quali ragioni le abbia disattese. (F.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1778 del 23 gennaio 2019

18. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 121 del 10 dicembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi**

Accertamento – Fonti anonime – Mero indizio – Carenza di prova.

Lo scritto anonimo, pur potendo costituire l'innescò 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 – non può tuttavia essere utilizzato ai fini della prova dei fatti in esso rappresentati. Infatti, l'utilizzo di fonti anonime, da un lato, renderebbe del tutto non controllabile l'operato dell'Amministrazione finanziaria, dall'altro, non consentirebbe al contribuente di apprestare un'adeguata difesa in piena violazione dei diritti e delle garanzie previste dalla legge. (F.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 1348 del 18 gennaio 2019

19. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 159 del 12 agosto 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Avviso di accertamento – Atto richiamato – Allegazione – Funzione integrativa della motivazione.

In tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7, l. 212/00) 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, l. 241/90. In tale contesto, il contribuente potrà reclamare il suo diritto di conoscere gli atti non semplicemente perché se ne fa richiamo nell'avviso di accertamento, bensì dimostrando come la conoscenza visiva degli stessi sia essenziale ai fini della difesa e senza i quali la motivazione dell'atto sarebbe palesemente insufficiente e non compensabile con gli altri elementi ed atti richiamati ed allegati nell'avviso di accertamento. (F.S.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7; l. 241/90, art. 3, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 14579 del 9 luglio 2020

20. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2998 del 6 luglio 2021. Presidente: Zamagni, Estensore: D'Arcangelo

Avviso di accertamento motivato per relationem – Avvenuta notifica del pvc richiamato – Nullità dell'atto impositivo – Non sussiste.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato, con le specificazioni in concreto necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, nella quale l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri. Di talché, la motivazione per relationem realizza solo una legittima "economia di scrittura" che non viola alcun diritto del contribuente, purché faccia riferimento a documenti già in suo possesso o, comunque, conosciuti o agevolmente conoscibili. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 7, l. 27 luglio 2000, n. 212; art. 42, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 9 maggio 2017, n. 11270; Cass., 6 agosto 2019, n. 20943

21. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3378 del 22 settembre 2021. Presidente: Alparone, Estensore: Franconiero

Accertamento – Rettifica del classamento – Rendita catastale – Fine di lucro – Motivazione.

L'avviso di accertamento che modifichi il classamento e la rendita catastale di un immobile adibito a residenza sociosanitaria per anziani – e, più precisamente, rettifichi la categoria catastale dell'immobile da B/2 ("Case di cura ed ospedali senza fine di lucro") a D/4 ("Case di cura ed ospedali con fine di lucro") – è illegittimo qualora l'Ufficio non abbia dimostrato la sussistenza del fine di lucro che vale a distinguere gli immobili appartenenti alle due richiamate categorie catastali. In specie, l'atto impositivo deve ritenersi affetto da una grave carenza motivazionale laddove l'Ufficio, sul piano soggettivo, ometta di dimostrare che le rette applicate dal proprietario dell'immobile sono in linea con quelle applicate da soggetti del medesimo settore esercenti attività commerciale e, sul piano oggettivo, non precisi le caratteristiche costruttive che consentirebbero di rilevare la finalità lucrativa di tali immobili. (E.D.)

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

22. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4246 del 23 novembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Motivazione avviso di accertamento – Apparente – Nullità sentenza – Consente la conoscibilità del ragionamento logico-giuridico.

La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. (G.G.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., 19 giugno 2018, n. 16159

23. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4348 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Accertamento Imu – Motivazione.

È ben motivato l'avviso di accertamento Imu che riporta l'elenco dei singoli cespiti, l'ubicazione, l'aliquota, la rendita catastale e la differenza tra quanto dovuto e quanto versato, poiché in tal modo il contribuente è messo in condizioni di comprendere e valutare la pretesa impositiva del comune. (E.A.)

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

24. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4734 del 27 dicembre 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

Accertamento – Nullità – Mancanza di sottoscrizione.

Quanto alla censura di nullità degli avvisi di accertamento per mancanza di sottoscrizione autografa del funzionario, questo Collegio osserva che correttamente il primo giudice ha ritenuto applicabile al caso di specie la disposizione di cui all'art. 1, comma 87, della legge n. 549/1995, secondo cui "La firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale." (M.Fal.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 87, legge n. 549/1995

RETTIFICA DICHIARAZIONE

Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA

25. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 3510 del 1° ottobre 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Fimmanò**

Studi di settore – Ipotesi di non normale attività – Omessa dichiarazione – Applicabilità della sanzione.

Anche nel caso di non normale svolgimento dell'attività, sussiste comunque l'obbligo di compilare il modello "Studi di Settore", evidenziando il motivo della particolare situazione; la mancata allegazione alla dichiarazione annuale del modello non può essere ricondotta al novero degli errori meramente formali e di conseguenza non sanzionabili, ma va invece considerata una condotta volta ad ostacolare l'attività di controllo dell'Agenzia, di conseguenza sanzionata secondo le disposizioni del d.lgs. 472/92. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

Analitico

26. **Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3004 del 2 agosto 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Malaguti**

Accertamento – Rettifica dichiarazione – Agevolazione prima casa per box pertinenziale ristrutturato – Sussiste.

Al fine del riconoscimento dell'agevolazione prima casa per un box pertinenziale ristrutturato e non di nuova costruzione dirimente è definire il significato del termine "realizzazione" utilizzato dal legislatore (art. 16 bis, comma 1, lett. d) del T.U.I.R.). Un'interpretazione puramente

letterale del testo della norma non consente di stabilire se la “realizzazione di posti auto” possa essere conseguita solo mediante nuova costruzione od anche attraverso la ristrutturazione di struttura già esistente, necessita approfondire la ratio della norma risalendo all’intenzione del legislatore (art. 12 Disposizioni legge in generale). La norma fornisce una precisa indicazione circa l’obiettivo del recupero del patrimonio edilizio esistente, rispetto alle nuove costruzioni. Gli atti parlamentari poi, relativi al Disegno di Legge, Camera di Deputati n. 5312 ed anche la correlata Relazione tecnica, in riferimento alla norma di cui all’art. 16 bis così si esprimono “la norma in esame dispone, in relazione alle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio.....”. La disposizione di cui si tratta è volta quindi a privilegiare il recupero del patrimonio edilizio e non la realizzazione di nuove costruzioni. Infine Il Consiglio nazionale del Notariato, nello studio n. 20 del 2020, tra le condizioni per beneficiare della detrazione di cui si tratta, non annovera quella secondo cui il box debba necessariamente risultare di nuova costruzione. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 16 bis comma 1 lett. d) T.U.I.R.; art. 12 Disposizioni legge in generale; Disegno di Legge, Camera di Deputati n. 5312; studio n. 20 del 2020 Consiglio nazionale del Notariato

27. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3751 del 14 ottobre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Accertamento analitico – Deducibilità dei costi – Onere della prova – Contribuente.

L’Amministrazione finanziaria è tenuta a riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo “puro”, mentre in caso di accertamento analitico o analitico-presuntivo è il contribuente che deve provare l’esistenza di costi deducibili afferenti ai maggiori ricavi o compensi. (C.F.)

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

Analitico-induttivo

28. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2699 dell’8 luglio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Metodo analitico-induttivo – Contabilità regolarmente tenuta – Legittimità – Sussiste.

L’Amministrazione finanziaria può procedere alla ricostruzione del reddito imponibile con il metodo analitico-induttivo anche in presenza di contabilità formalmente perfetta, giacché l’art. 39, co. 1, lett. d), d.P.R. 600/73, 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. Simile situazione si verifica in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell’economia allorquando, come nel caso di specie, la difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza raggiungano livelli di abnormità ed irragionevolezza. (M.F.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 22185 del 14 ottobre 2020

29. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2905 del 23 luglio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Chiametti**

Accertamento – Rettifica analitico induttiva – Calcolo del dovuto al lordo imposta non versata – Sussiste.

Nel caso di rettifica analitico-induttiva il calcolo delle imposte dovute deve essere effettuato sulla base del reddito “ante imposte”. A mente dell’art. 83, co. 1, d.P.R. 22/12/86 n. 917 infatti “Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 83, co. 1, d.P.R. 22/12/86 n. 917

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sez. VIII, 25/09/2019, n. 3608; Ctr Veneto Venezia, sez. I, 12/06/2019, n. 457; Ctr Piemonte, sez. I, 9.1.2019, n. 30

30. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 4484 del 17 dicembre 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Vicuna**

Accertamento analitico/induttivo – Documentazione contabile formalmente corretta – Indice di redditività e percentuali di ricarica medie – Scostamenti e prova presuntiva – Rilevanza.

Ai fini dell’emissione dell’accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, comma 1, lett. d) non sono di ostacolo la presenza di documentazione contabile formalmente corretta, né la congruità allo studio di settore applicabile: anche in questi casi, infatti, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza, è legittimo procedere alla ricostruzione dei ricavi d’esercizio, facendo leva sulle incongruenze tra quelli dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. È legittimo procedere all’accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di contabilità formalmente corretta, qualora la stessa possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto confliggente con le regole fondamentali di ragionevolezza. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 1, lettera d); c.c., art. 2727

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 6951, del 17 marzo 2017; Cass., sentenza n. 22695, del 9 settembre 2008; Cass., sentenza n. 417, del 11 gennaio 2008; Cass., sentenza n. 24532, del 26 novembre 2007; Cass., sentenza n. 12482, del 11 dicembre 1998

Induttivo puro

31. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2819 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Accertamento induttivo – Mancata presentazione dichiarazione – Legittimo.

In caso di mancata conservazione della documentazione contabile, l’Ufficio può ricorrere all’accertamento induttivo puro, determinando l’ammontare imponibile complessivo e l’aliquota applicabile 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 ovvero ricostruire il reddito imponibile guardando alla percentuale di redditività media, in un periodo di riferimento, di altre imprese operanti nel medesimo settore e nello stesso territorio. (M.F.R.)

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

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

32. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3753 del 14 ottobre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Accertamento parziale – Metodo di accertamento induttivo – Legittimità – Sussiste.

L'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo e indipendente rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del d.P.R. 600/1973 e agli artt. 54 e 55 del d.P.R. 633/1972, bensì una modalità procedurale la quale, ripercorrendo le medesime regole, ha la possibilità di fondarsi, senza limiti, anche sulla metodologia induttiva e, il correlato atto di accertamento, può essere emesso anche in presenza di una contabilità tenuta in maniera regolare. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41-bis

ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

33. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 474 del 21 settembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti**

Accertamento con adesione – Affermazioni del contribuente verbalizzate – Elemento di libera valutazione del giudice nella successiva fase contenziosa.

Le affermazioni rilasciate dal contribuente durante la procedura di accertamento con adesione, ancorché non comportanti di per sé il riconoscimento o l'ammissione della fondatezza delle pretese fatte valere dall'ufficio, possono costituire, per il giudice, elemento di libera valutazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

NOTIFICAZIONI

34. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 273 del 14 dicembre 2021. Presidente: Abate, Estensore: Ortore**

Notificazione – Inesistenza della notificazione – Firma illeggibile – Non sussiste.

La nullità di un atto non dipende dall'illeggibilità della firma di chi si qualifichi come titolare di un pubblico ufficio, ma dall'impossibilità oggettiva di individuare l'identità del firmatario, senza che rilevi la soggettiva ignoranza di alcuni circa l'identità dell'autore dell'atto. Pertanto, nel caso di sottoscrizione illeggibile della relata di notificazione di un avviso di accertamento, spetta al contribuente – superando la presunzione che il sottoscrittore aveva il potere di apporre la firma – dimostrare la non autenticità di tale sottoscrizione o l'insussistenza della qualità indicata, con la conseguenza che, in assenza di una tale prova va escluso il vizio di nullità (o di inesistenza) della notificazione. Non avendo i ricorrenti assolto a detto onere probatorio, la notifica deve ritenersi regolarmente eseguita. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 8, l. 890/1982

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 7838/2015

35. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 3035 del 7 luglio 2021. Presidente: Centurelli, Relatore: Nicoletti**

Notifica dell'avviso di accertamento a mezzo posta – Perfezionamento – Principio della scissione soggettiva degli effetti della notifica.

Il principio secondo il quale gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono, per il notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario,

ovvero al personale del servizio postale e, per il destinatario, al momento della ricezione, trova applicazione con riferimento non solo agli atti processuali, ma anche agli atti d'imposizione tributaria. Ne consegue che la spedizione, effettuata prima dello spirare del termine di decadenza, deve considerarsi tempestiva e a nulla rileva che la consegna al destinatario sia in ipotesi avvenuta successivamente a tale scadenza. (Al.Ce)

Riferimenti normativi: art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; l. 20 novembre 1992, n. 890

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 10 giugno 2008, n. 15298; Cass., ord. 6 luglio 2012, n. 11457; Cass., ord. 21 ottobre 2014, n. 22320; Cass. SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24822; Cass., 4 maggio 2016, n. 8867; Cass., 10 gennaio 2017, n. 385

36. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3002 del 2 agosto 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Malaguti

Residente estero – Iscrizione AIRE – Obbligo comunicazione ad Amministrazione finanziaria – Non sussiste.

Nel caso di variazione anagrafica della persona fisica, questa ha effetto a partire dal trentesimo giorno successivo (art. 58 u.c. d.P.R. 600/73) senza alcun obbligo di relativa comunicazione all'Amministrazione finanziaria (art 60, co. 3, d.P.R. 600/73). Le disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c., non si applichino in caso di notificazione di atto impositivo a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione all'A.I.R.E. (Corte costituzionale n. 366 del 2007). L'art. 60, primo comma, del d.P.R. n. 600/73 prescrive che la notifica deve essere effettuata al domicilio fiscale del destinatario e il terzo comma della stessa norma indica che per le persone fisiche le variazioni di indirizzo hanno effetto dal trentesimo giorno dalla variazione anagrafica, non già da eventuali comunicazioni, in quanto non prescritte. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 58 u.c. d.P.R. 600/73; art. 2704 c.c.; art 60, co. 1 e 3 d.P.R. 600/73; art. 142 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 11759 del 2009; Cass. n. 8076 del 2010; Corte costituzionale n. 366 del 2007

37. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3041 del 6 agosto 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Malanetto

Società cancellata prima della notifica dell'Accertamento nell'anno 2013 – Ultrattività ex d.lgs. 215/14 – Inapplicabilità – Notifica inesistente.

Nel processo tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto sia della capacità processuale della società stessa, sia della legittimazione a rappresentarla del liquidatore. Il d.lgs. 215/14, che ha introdotto l'ultrattività a fini fiscali delle imprese cancellate dal registro delle imprese, non trova applicazione retroattiva e quindi non può essere applicato nei confronti di una società cancellata da registro imprese, nell'anno 2013, prima della sua entrata in vigore. Ne consegue che la notificazione di avviso di accertamento, nell'anno 2013, alla società già cancellata da registro imprese, in persona del liquidatore, che ha perso siffatta qualità con l'estinzione della società, equivale a notifica a soggetto inesistente. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60; d.lgs. 215/2014

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 12307 del 23 giugno 2020

INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE**38. 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.Si.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697; Costituzione, artt. 97 e 53; L. 27.7.2021, artt. 10 e 13

39. Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 872 del 29 luglio 2021.**Autotutela tributaria (nuova questione priva di giurisprudenza).**

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 introdurre, 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.Si.)

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

SOSTITUTO E RESPONSABILE D’IMPOSTA

40. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 574 del 30 novembre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio

Atto di recupero – Accollo del debito – Terzo accollante – Co-debitore del debitore originario e non soggetto passivo del tributo – Disconoscimento di versamenti in compensazione – Legittimità.

L’accollo del debito d’imposta altrui ai sensi dell’art. 8 co. 2 l. n. 212/2000 non libera il contribuente originario, che non viene sostituito dal soggetto accollante. Il terzo accollante, pertanto, non assume la qualifica di “soggetto passivo” del tributo ma solo quello di “co-debitore” d’imposta poiché in ambito tributario non vi è alcuna norma specifica e, sotto il profilo civile, alcuna adesione del “creditore” ex art. 1273 co. 2 c.c. allo schema voluto dalle parti. Pertanto è legittimo l’atto di recupero con il quale l’Agenzia delle Entrate disconosce alcuni versamenti eseguiti dal contribuente in compensazione per discordanza tra la titolarità del credito d’imposta e la titolarità del debito d’imposta. Le sanzioni dovranno tuttavia essere irrogate nella misura del 30% dell’imposta in assenza di contestazioni in ordine all’esistenza dei crediti. (R.M.)

Riferimenti normativi: art. 8, co. 2, l. n. 212/2000; art. 17 d.lgs. n. 241/97

41. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 246 del 2 novembre 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola

Sostituto di imposta – Istanza di rimborso – Termine di decadenza – Diciotto mesi.

La richiesta di rimborso delle ritenute per Irpef effettuate, come sostituto d’imposta, dal datore di lavoro, sulle somme corrisposte a vario titolo (retribuzioni, premi, indennità, ivi compreso il TFR), al dipendente, espressamente prevista dal comma 2 dell’art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, deve essere presentata nel termine di decadenza di diciotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata; queste ritenute, infatti, non rientrano nella disciplina delle “ritenute dirette” di cui all’art. 37 dello stesso d.P.R., perché tale ultima nozione implica una sorta di compensazione che lo Stato opera fra credito fiscale e controcredito del contribuente, e - pertanto - riguarda esclusivamente le amministrazioni statali. (G.V.M.)

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

DECADENZA E PRESCRIZIONE

42. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 3865 del 25 ottobre 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Crediti d'imposta asseritamente inesistenti – Differenza tra inesistenza e omissione in dichiarazione per errore formale – Raddoppio dei termini – Non sussiste in caso di errore formale – Decadenza – Sussiste.

È fondata l'eccezione preliminare di intervenuta decadenza del potere di accertamento (per decorso dei termini di cui all'articolo 43 d.P.R. 600/73). Se è vero che la notifica dell'avviso di recupero è avvenuto entro gli anni 8 successivi all'utilizzo dei crediti indicati come inesistenti, quindi con raddoppio dei termini perché l'Ufficio sosteneva l'inesistenza dei crediti e quindi la legittimità del raddoppio dei termini di accertamento, è pur vero che non si può parlare di inesistenza del credito per le attività di Ricerca e Sviluppo, stante che lo stesso credito e la relativa documentazione era stata acquisita al competente centro operativo di Pescara e all'anagrafe tributaria. L'inesistenza del credito fiscale presuppone un'attività dolosa, fraudolenta: nel caso di specie, semplicemente il contribuente non aveva indicato il credito al riquadro RU, omissione del tutto formale, sanzionabile come tale, che non incide sulla effettiva esistenza del credito, che, quindi, ben poteva essere portato in compensazione con modello F24. (G.Gi.)

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

43. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4377 del 10 dicembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Componenti di reddito pluriennali – Contestazione concernente il fatto generatore e il presupposto – Potestà di accertamento – Decadenza – Termine.

Nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto, e concernenti invece il fatto generatore e il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43, d.P.R. n. 600 del 1973, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione 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 per la prima volta in bilancio. (F.Fa.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021

DISCIPLINA SANZIONATORIA

44. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3357 del 20 settembre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Candido**

Sanzioni amministrative tributarie – Violazioni fiscali – Società con personalità giuridica – Amministratore di fatto – Riferibilità esclusiva alla persona giuridica.

Il principio di riferibilità esclusiva delle sanzioni amministrative tributarie alla persona giuridica – sancito nell'art. 7, d.l. n. 269/2003 – non opera in presenza di violazioni imputabili a strutture "fraudolente", create artificiosamente allo scopo di consentire a persone fisiche – quali il legale rappresentante o l'amministratore, anche di fatto – di avvalersi dello schermo societario per beneficiare di vantaggi fiscali ed economici. In tali ipotesi, la responsabilità per la violazione di

norme tributarie non incombe sul soggetto giuridico fittizio, ma sull'effettivo autore nonché beneficiario della frode. (E.D.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 19716 del 28 agosto 2013; Cassazione, sez. V, sentenza n. 5942 dell'8 marzo 2017; Cassazione, sez. V, sentenza n. 9122 del 23 aprile 2014; Cassazione, sez. V, sentenza n. 28331 del 7 novembre 2018

45. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3711 del 13 ottobre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Accertamento delle imposte sui redditi di società di persone – Infedele dichiarazione – Sanzione – Applicabile ai soci.

Il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone, imputato al socio in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione, prevista dall'art. 46 del d.P.R. n. 600/1973. Tale principio si applica anche al socio accomandante di società in accomandita semplice, in quanto ad essi è sempre consentito il controllo e la verifica dell'ammontare degli utili conseguiti. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 46; art. 2320 c.c.

ALTRO

46. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 424 del 13 luglio 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta**

Associazioni non riconosciute – Responsabilità solidale debiti associazione – Soggetto amministratore – Sussiste.

In tema di associazioni non riconosciute, per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale ma "ex lege", è chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia svolto compiti di amministrazione nel periodo considerato, dovendosi presumere che, quale rappresentante, abbia concorso nelle decisioni volte alla creazione di rapporti obbligatori di natura tributaria per conto dell'associazione. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 1602 del 22 gennaio 2019

47. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 480 del 28 settembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

Fatti addebitabili al professionista incaricato – Responsabilità del contribuente.

Nel caso in cui il provvedimento amministrativo scaturisca da fatti addebitabili al professionista incaricato dal contribuente accertato, la prova dell'assenza di colpa, grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul secondo (id est il contribuente), il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista che avrebbe dovuto curare la relativa trasmissione telematica, ove non provi di aver vigilato su quest'ultimo. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5661 del 2 marzo 2020

48. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 105 dell'11 ottobre 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti

Trust – Istituzione – Dotazione patrimoniale – Trasferimento di ricchezza – Fatto imponibile – Non sussiste.

Nel “trust” il fatto imponibile (e cioè il trasferimento effettivo di ricchezza mediante un’attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale) non è costituito né dall’atto istitutivo, né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e “trustee” in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall’atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario. Tanto l’istituzione del trust quanto la sua dotazione patrimoniale sono operazioni fiscalmente neutre non avendo l’effetto di trasferire beni o diritti a terzi né tantomeno al beneficiario e, dunque, non costituendo un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell’art. 53 Cost. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 53 Cost.; d.P.R. 600/1973, art. 32, comma 4; l. n. 364/1989

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctp Sondrio, Sez. 1, sentenza n. 106 dell'11 ottobre 2021

49. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2685 del 12 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Studi di settore – Rilevanza dimostrativa – Ripartizione onere della prova.

Le risultanze dello scostamento reddituale derivanti dall’applicazione degli studi di settore sono singolarmente idonee a giustificare la pretesa tributaria, ben potendo il contribuente, che ne ha l’onere, provare tanto nella fase precontenziosa quanto nel corso del giudizio fatti contrari alla presunzione sollevata dall’Ufficio. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 23252 del 18 settembre 2019

50. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2689 del 12 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Autotutela sostitutiva – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Rilevanza – Non sussiste.

In materia tributaria, il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell’interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate. Pertanto, è scevro da qualsiasi profilo passibile di censura il comportamento dell’Amministrazione finanziaria che, nell’ambito dell’autotutela sostitutiva, proceda all’annullamento di un atto (nel caso di specie trattavasi di una cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 36 bis, d.P.R. 600/73), astrattamente illegittimo perché notificato oltre i termini di legge, e ne adotti un altro (id est un avviso di accertamento), giustificandolo sulla scorta dell’acquisizione, a opera della Guardia di finanza, di elementi ritenuti di notevole gravità. A riguardo, secondo i giudici, l’Amministrazione non godrebbe di alcun margine di discrezionalità, essendo obbligata a integrare e/o modificare quelle parti del provvedimento che ne hanno causato l’invalidità. All’uopo, non è quindi necessaria la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, come prescritto dall’art. 43, co. 3, d.P.R. 600/73, risultando sufficiente una diversa e più approfondita valutazione di quelli già in possesso dell’Ufficio. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 3248 del 18 febbraio 2016

51. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2840 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Mancata attivazione contraddittorio endo-procedimentale – Invalidità dell’atto – Sussiste.

L’ambito di applicazione dell’art. 12, co. 7, l. n. 212/2000 è circoscritto a quegli accertamenti che siano preceduti da accessi, ispezioni o verifiche presso i locali del contribuente: al di fuori

di tali ipotesi l'Ufficio non ha alcun obbligo di contraddittorio o redazione di PVC. Nel caso in esame, l'ispezione che ha preceduto e determinato l'atto impugnato, è stata effettuata dalla Guardia di Finanza la cui attività è confluita in un PVC. Nel caso di specie, la mancata attivazione del contraddittorio endo-procedimentale ha inibito alla contribuente la possibilità di fare valere le proprie ragioni, la cui rilevanza (e dunque il superamento della c.d. prova di resistenza) emerge dalle sentenze passate in giudicato, dedotte nel giudizio di primo grado, aventi a oggetto atti identici, emessi dall'Amministrazione finanziaria con riferimento a precedenti periodi d'imposta. (M.F.R.)

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

52. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3314 del 17 settembre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Betti**

Accertamento – Sottoscrizione dell'atto – Funzionario sfornito della qualifica di dirigente – Nullità dell'atto – Non sussiste.

Ai fini della validità degli atti sottoscritti da personale incaricato di funzioni dirigenziali, non rileva la circostanza che la persona fisica che abbia sottoscritto l'atto o che abbia delegato la relativa firma sia o meno un dirigente. Pertanto, ai fini della validità dell'atto, ciò che interessa è soltanto la riferibilità dello stesso all'ufficio, ossia all'organo titolare del potere nel cui esercizio è stato adottato. Non rileva la qualifica dirigenziale del sottoscrittore dell'atto o del delegante, in quanto, come precisato dalla Cassazione nella sentenza n. 18515/2010, la questione relativa all'accesso legittimo alla dirigenza si pone su un piano diverso che "esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di servizio con l'Amministrazione" rispetto a quella concernente la legittimazione alla sottoscrizione degli atti. (F.P.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14851/2017

53. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4341 del 6 dicembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Accertamento Irpef – Locazione commerciale – Modifica del canone – Scrittura privata – Registrazione – Data certa – Comunicazione preventiva all'Ufficio – Necessità.

In tema di rettifica di reddito derivante dalla locazione di un immobile commerciale per intervenuta scrittura privata tra le parti che ha ridotto l'importo del canone, la registrazione di detta scrittura non rappresenta l'unico strumento per attribuire data certa al medesimo, poiché assurge a tale fine anche la timbratura postale apposta sul documento, la quale soddisfa comunque i canoni dell'art. 2704 c.c. In ogni caso, però, è necessaria una comunicazione preventiva alla Agenzia delle Entrate, in ordine intervenuta modificazione del canone, a prescindere dalla registrazione della scrittura stessa che non è obbligatoria. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 2704 c.c.

54. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4358 del 9 dicembre 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta**

Rideterminazione del reddito d'impresa – Minusvalenza deducibile – Documenti non trasmessi in fase amministrativa – Inutilizzabilità in sede contenziosa.

L'omessa contabilizzazione nelle scritture contabili e la mancata esposizione della minusvalenza nella dichiarazione dei redditi esclude che la stessa possa essere dedotta in diminuzione dal reddito d'impresa; la mancata consegna della documentazione all'uopo specificatamente richiesta dall'Amministrazione finanziaria in fase amministrativa comporta l'inutilizzabilità della stessa in sede giurisdizionale. (L.D.)

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

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

IRPEF	pag. 21
Redditi fondiari	pag. 21
Redditi di capitale	pag. 22
Redditi di lavoro dipendente	pag. 22
Redditi diversi	pag. 23
Altro	pag. 25
IRES	pag. 27
Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	pag. 27
Dividendi-interessi	pag. 27
Rimanenze	pag. 27
Ammortamenti/accantonamenti	pag. 28
Ristretta base societaria	pag. 28
Derivazione rafforzata	pag. 30
Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	pag. 30
Enti del Terzo Settore (ETS)	pag. 31
Altro	pag. 31
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 34
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 35
TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO	pag. 35
Esterovestizione	pag. 35
Transfer price	pag. 36
Accertamenti da indagini finanziarie	pag. 37
Onere della prova e thema probandum	pag. 38
Contraddittorio endoprocedimentale	pag. 40
Abuso del diritto	pag. 41
Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	pag. 41
ALTRO	pag. 51

Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]**IRPEF*****Redditi fondiari***

55. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2951 del 28 luglio 2021. Presidente: Pezza, Estensore: De Rentiis**

Riduzione canoni locazione – Validità data certa a mezzo timbro postale – Sussiste.

Al fine della opponibilità all'Amministrazione finanziaria dell'avvenuta riduzione del canone di locazione non è necessario che la relativa pattuizione venga registrata, è bensì sufficiente che la stessa abbia data certa (art. 2704 c.c.). La data certa può anche essere comprovata dall'apposizione del timbro postale. L'accordo di riduzione del canone è solo una modifica del contratto originario e, quindi, va registrato soltanto se formalizzato mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata (articoli 3 e 17 del d.P.R. 26 aprile 1986). La Risoluzione n. 60/E del 28-6-2010 chiarisce che "Deve, escludersi la riconducibilità dell'accordo di riduzione del canone tra gli eventi che devono obbligatoriamente essere portati a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria secondo le modalità di cui all'articolo 177 del TUR". (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 2704 c.c.; artt. 3 e 17 del d.P.R. 26 aprile 1986; Risoluzione n. 60/E del 28 giugno 2010

Redditi di capitale

56. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 300 del 14 settembre 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini**

Accertamento maggior reddito in capo alla società – Disconoscimento della deduzione di costi – Ricchezza nascosta imputabile ai soci – Non sussiste.

Nel caso di accertamento di un maggior reddito per la società, dato dal disconoscimento di costi esistenti ed effettivi dei quali tuttavia si assume l'illegittima deduzione, non emergendo alcuna ricchezza non tassata non può trovar applicazione la presunzione di distribuzione di utili extra bilancio. Tale conclusione trova fondamento anche nell'articolo 44 del d.P.R. 917/86 che, infatti, si riferisce espressamente all'attribuzione al socio dell'utile conseguente l'attività sociale e nell'articolo 47 del medesimo d.P.R. che dispone la concorrenza alla formazione dell'imponibile, degli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 44 e 47

57. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2599 del 9 luglio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Porreca**

Operazioni di riorganizzazione aziendale – Rideterminazione del reddito diverso di natura finanziaria come reddito di capitale – Abuso del diritto – Non sussiste.

In materia di abuso del diritto, per espressa scelta legislativa è espressamente escluso il carattere abusivo quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente devono identificarsi in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda. L'operazione posta in essere dai fratelli attraverso la rivalutazione e la successiva cessione delle originarie partecipazioni detenute nelle società incorporate si è tradotta in un recesso atipico, strumento giuridico non solo conforme a logiche di mercato ma, nella vicenda in esame, funzionale ad un complessivo riassetto societario. A seguito della fusione per incorporazione della incorporante con le società incorporate, infatti la compagine

sociale è radicalmente cambiata, non solo per la fuoriuscita di un socio e l'ingresso di un nuovo socio, ma anche per la diversa ripartizione di quote tra tutti i soci della società incorporante. Inoltre, il riassetto societario non può neanche dirsi l'unico obiettivo perseguito e raggiunto, essendo tangibile anche la realizzazione di economie di scala derivanti dalla fusione di società che svolgevano attività simili e già legate tra loro da rapporti finanziari e patrimoniali (essendo la incorporata proprietaria dell'immobile in cui esercitava l'attività la incorporante). (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 10-bis, l. n. 212/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 4604/2014

58. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 3985 del 5 novembre 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Fichera

Società di capitali a base ristretta – Utili extracontabili – Distribuzione ai soci – Presunzione – Ammissibilità – Condizioni.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali con ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi siano stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati. I costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della rideterminazione del reddito d'impresa, sicché quando essi siano 'fittizi' o 'indeducibili', scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi. (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ordinanza, 11/08/2020, n. 16913; Cass. civ, n. 2241/2021 del 2.12.2020

Redditi di lavoro dipendente

59. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 418 dell'8 luglio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli

Rimborsi chilometrici – Giorni fuori sede – Documentazione probatoria.

Costituiscono reddito di lavoro dipendente gli importi inseriti nelle buste paghe a titolo di "rimborsi chilometrici" e "giorni fuori sede" nell'ipotesi in cui risulti assolutamente mancante la documentazione attestante le dichiarazioni di rimborso dei dipendenti, l'incompletezza e genericità delle dichiarazioni di rimborso per l'utilizzo dell'auto propria presentate dai dipendenti, la mancanza dell'indicazione delle date durante le quali sarebbero avvenute le trasferte, il fatto, ulteriore, che in alcuni casi, l'auto indicata non fosse nelle disponibilità del dipendente, e, peraltro, anche la difformità nella qualificazione del rimborso richiesto, da una parte forfettario, dall'altra analitico/più di lista, come contabilizzato dall'azienda. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 49

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 27093 del 15 novembre 2017

60. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3026 del 7 luglio 2021.**
Presidente: Davigo, Estensore: Pavone

Residenza fiscale – Persona fisica – Personale diplomatico – Convenzione contro le doppie imposizioni – Competenza impositiva dello Stato di cittadinanza.

Il funzionario diplomatico che lavora in Italia per uno Stato di cui ha la nazionalità, pur integrando i requisiti soggettivi della residenza delle persone fisiche ai fini Irpef, non deve versare i tributi in Italia, posto che le regole di diritto internazionale pattizio stabiliscono lo Stato di cittadinanza abbia competenza esclusiva a tassare siffatta tipologia di reddito. Risultando, quindi, esente in Italia il reddito ritratto da ambasciatori, agenti diplomatici, consoli, agenti consolari e impiegati delle rappresentanze diplomatiche e consolari degli Stati esteri, dovrà considerarsi illegittima ogni pretesa impositiva avanzata dall'Amministrazione finanziaria. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 49, Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969; art. 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; art. 19, comma 1, lett. a), Convenzione Italia-Brasile

61. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 73 del 13 luglio 2021.**
Presidente: Palestra, Estensore: Barraco

Irpef – Tassazione delle rendite AVS.

In ordine alla tassazione della rendita erogata dall'AVS svizzera in caso di prepensionamento, l'art. 76 della legge n. 413 del 1991 stabilisce l'applicazione di una ritenuta del 5% nelle sole ipotesi di corresponsione di tale rendita tramite istituti di credito italiani, sulla base di specifiche convenzioni tra questi ultimi e la gestione AVS; tale norma non fa riferimento al trattamento fiscale da applicare nel caso in cui l'accredito non sia canalizzato in Italia tramite un sostituto. Per tale ragione, in assenza di un sostituto di imposta residente in Italia che operi la ritenuta, la disposizione non può trovare applicazione, con l'effetto che la rendita va dichiarata tra i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente e, come tale, concorre alla formazione del reddito imponibile Irpef. (F.T.)

Riferimenti normativi: l. 413/1991

62. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3715 del 13 ottobre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

TFM – Rinuncia – Incasso giuridico – Tassazione in capo al socio – Sussiste.

Il credito relativo al trattamento di fine mandato (TFM), anche se oggetto di rinuncia da parte del socio-amministratore, deve essere tassato in capo alla persona fisica per il principio del c.d. incasso giuridico. In caso contrario, la società beneficerebbe di accantonamenti fiscalmente dedotti ed il socio-amministratore non subirebbe alcuna imposizione. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 88, comma 4 e 94, comma 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1335 del 26 gennaio 2016

Redditi diversi

63. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 504 dell'8 ottobre 2021.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti

Cessione terreno – Destinazione dell'area – Potenzialità edificatoria – Indice di capacità contributiva.

In tema di imposte sui redditi, per escludere l'imponibilità ai fini Irpef delle plusvalenze da redditi diversi, conseguibile dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria,

prevista dall'articolo 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 917 /1986, è irrilevante che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata a utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile dagli strumenti urbanistici, adottati o in via di adozione, oltre che da altri elementi, costituisce indice di capacità contributiva ex articolo 53 della Costituzione. Eventuali vincoli o destinazioni particolari possono incidere nella determinazione del valore venale del terreno, ma non possono escludere del tutto l'oggettivo carattere edificabile. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: Costituzione, art. 53; articolo 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 917 /1986

64. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 504 dell'8 ottobre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti

Cessione terreno – Vincolo assoluto di inedificabilità.

In tema di imposte sui redditi, l'unico limite alla sottoposizione dell'operazione di cessione del terreno al regime delle plusvalenze (art. 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 917 /1986) deve riconoscersi nell'ipotesi del vincolo assoluto di inedificabilità, apposto anche da autorità sovraordinate agli enti che presidiano alla formazione degli strumenti urbanistici, idoneo a neutralizzare ogni utilizzazione edificatoria del terreno. In siffatta ipotesi, è necessario accertare se il limite assoluto su determinate superfici operi con compensazioni, ossia con lo scambio e maggiorazione degli indici di fabbricabilità riconosciuti a favore di terreni limitrofi, che tornino utili anche al cedente. Una spia dell'utilizzabilità edificatoria del terreno (ancorché indiretta e in senso puramente economico) è data dal corrispettivo della cessione del terreno, quando esso, nonostante l'apparente assoluta inedificabilità, configuri un prezzo ben più elevato del normale valore agricolo corrente nella zona in cui l'operazione economica si è perfezionata. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: articolo 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 917 /1986

65. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2705 del 12 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra

Cessione fabbricato su aree edificabili – 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, ancorché edificatorie, dell'acquirente. In altri termini, l'entità sostanziale del fabbricato non può essere mutata in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria, sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti e, soprattutto, la cui realizzazione (nel caso di specie attraverso la demolizione del fabbricato) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione) eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione. (M.F.R.)

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

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

Altro

66. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 504 dell'8 ottobre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Belotti**

Irpef – Accertamento – Validità – Mancanza aliquota – Possibilità di desumerla.

Ai fini della validità dell'accertamento Irpef non rileva la mancata indicazione dell'aliquota applicata se il contribuente può desumerla in base agli elementi in suo possesso, ossia se costui è posto in grado di verificare agevolmente mediante una semplice operazione contabile l'esattezza del calcolo dell'imposta dovuta. (S.Ma.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 17362/2009

67. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 510 del 7 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Irpef – Plusvalenza – Onere della prova.

In caso di permuta di beni senza conguagli, posta in essere da una società per azioni con iscrizione in bilancio del bene ricevuto per un valore pari a quello ceduto, non si ha realizzato che costituisce il presupposto della tassazione della plusvalenza, né l'amministrazione finanziaria può accertare un valore maggiore, salvo che dimostri la simulazione della permuta alla pari, ossia la sussistenza di conguagli. (S.Ma.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 5220/1979

68. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 510 del 7 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Irpef – Plusvalenza – Onere della prova.

L'Agenzia delle entrate che contesti la simulazione del contratto di permuta del contribuente deve fornirne la prova con ogni mezzo, anche mediante presunzioni. Per adempiere tale onere, deve dimostrare non solo elementi di rilevanza oggettiva sul piano materiale, ma anche quei dati ed elementi del negozio di carattere soggettivo che necessariamente depongono per una simulazione (nel caso di specie, una permuta) con la necessaria presenza di conguagli occulti, anche in riferimento agli scopi economici che i contraenti perseguivano in concreto nella fattispecie negoziale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

69. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 604 del 23 dicembre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Trevisani**

Rinuncia al credito – Incasso giuridico – Tassazione in capo al socio – Sussiste.

La rinuncia ai crediti da parte di un socio a favore della società, correlati a redditi tassati per cassa, presuppone l'incasso giuridico dei crediti stessi in capo al socio, con conseguente obbligo di tassazione dell'importo rinunciato, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta. Ciò in quanto la rinuncia diventa espressione della volontà di patrimonializzare la società e non può essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 24

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 2057 del 30 gennaio 2020

70. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2902 del 23 luglio 2021. Presidente: Catania, Estensore: Mietto

Redditi esteri – Credito per imposte estere – Limite decennale – Sussiste.

Nel caso di imposte corrisposte all'estero spetta il relativo credito ex art. 165 TUIR alla sola condizione che i redditi da cui scaturisce il suddetto credito debbano concorrere alla formazione del reddito complessivo. La richiesta del riconoscimento del credito in questione soggiace al solo limite temporale della prescrizione decennale poiché il mancato riconoscimento comporterebbe un illecito arricchimento da parte dello Stato nei confronti del contribuente. (C.C.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 165

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sez. VIII, 25/09/2019, n. 3608; Ctr Veneto, sez. I, 12/06/2019, n. 457; Ctr Piemonte, sez. I, 9/1/2019, n. 30

71. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4492 del 17 dicembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Debitore sottoposto a procedura concorsuale – Perdita su crediti – Imputazione in bilancio successiva – Deducibilità – Ammessa.

La deduzione della perdita su crediti è ammessa anche quanto l'imputazione in bilancio avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il debitore viene assoggettato a procedura concorsuale, sempreché non avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio. Ne deriva che al contribuente è lasciata la libertà di imputare e dedurre la perdita entro una "finestra temporale" che va dal momento di apertura della procedura concorsuale a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 101, commi 5 e 5-bis; d.lgs. n. 147/15, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 15218 del 1° giugno 2021

72. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 4637 del 22 dicembre 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Di Gioacchino

Agevolazioni fiscali per soggetti che rientrano in Italia – Trasferimento della residenza prima dell'assunzione – Sussiste.

L'art. 2, della l. 238/2010, prevede che per usufruire dell'agevolazione il lavoratore rientrato in Italia deve trasferire il proprio domicilio, nonché la propria residenza, entro 3 mesi dall'assunzione o dall'inizio dell'attività. Nulla dice per i trasferimenti avvenuti prima dell'assunzione. Le condizioni vengono rispettate anche quando il trasferimento avvenga prima dell'assunzione. (I.R.)

Riferimenti normativi: l. 238/2010, art. 2

73. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4657 del 22 dicembre 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Credito d'imposta inesistente – Decadenza dell'azione di recupero – Decorrenza del termine dall'effettivo utilizzo in compensazione.

Il credito d'imposta inesistente esposto in dichiarazione può essere recuperato dall'Amministrazione finanziaria entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo, non assumendo alcun rilievo l'anno di maturazione. Questo deve valere anche qualora, in relazione a diverse annualità ove il credito è stato utilizzato, detto controllo non ha avuto luogo in quanto ciò che assume rilievo ai fini fiscali, invero, è l'utilizzazione del credito da

parte del contribuente, che può essere effettuata in tutto od in parte solo in alcuni periodi di imposta a scelta del contribuente medesimo. Ne deriva che il controllo sulla spettanza del contributo, che l'Amministrazione è tenuta ad effettuare a pena di decadenza entro il termine stabilito, va effettuato in relazione a ciascun periodo di imposta in relazione al quale il contribuente ha utilizzato il credito. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 185/08, art. 27, comma 16

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 15190 del 22 luglio 2016

IRES

Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze

74. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3797 del 20 ottobre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Somministrazione di manodopera – Appalto – Discrimine – Eterodirezione del lavoratore – Deducibilità dei costi.

Ai fini della qualificazione giuridica dell'appalto di manodopera, il discrimine con la diversa fattispecie di somministrazione irregolare di manodopera, da cui discende la deducibilità dei relativi costi sostenuti dall'impresa, risiede principalmente nella presenza di un profilo di eterodirezione dei lavoratori coinvolti, tale per cui l'appaltatore si limita a meri compiti di gestione amministrativa del rapporto senza organizzare o dirigere i dipendenti. Non è quindi dirimente, per il diverso inquadramento in manodopera irregolare, l'esistenza di una struttura leggera o minima in capo all'appaltante. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109; d.lgs. 10 settembre 2003 n. 276, artt. 18 e 29

Dividendi-interessi

75. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 590 del 17 dicembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini**

Interessi passivi impliciti – Contratto di locazione finanziaria – Deducibilità.

La quota degli interessi passivi impliciti, desunti da un contratto di locazione finanziaria, deve essere ricompresa nel calcolo di deducibilità generale del 30% del ROL, non risultando dunque automaticamente deducibili al 100%. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 96

Rimanenze

76. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 425 del 20 dicembre 2021. Presidente: Novik, Estensore: Boschetto**

Rimanenze di magazzino – Continuità dei valori fiscali – Eccedenza d'imposta relativa al periodo successivo – Diritto al rimborso – Necessaria definitività dell'accertamento.

Ai fini Ires e Irap, il contribuente raggiunto da una rettifica fiscale relativa alle rimanenze di magazzino per un certo periodo d'imposta può far valere i maggiori importi accertati per far emergere un'eccedenza di imposta a credito assolta in relazione al periodo d'imposta successivo, secondo il principio della continuità dei valori contabili e fiscali. Tuttavia, tale diritto di rimborso sorge nel momento in cui l'accertamento delle maggiori rimanenze di magazzino si sia reso definitivo, vuoi perché l'atto non sia stato opposto, vuoi perché sia passata in giudicato la sentenza avente per oggetto l'impugnativa dell'accertamento. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 92, comma 7, e 110, comma 8

Ammortamenti/accantonamenti

77. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4772 del 22 dicembre 2021. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Affitto d'azienda – Deduzione delle quote di ammortamento da parte del concedente non ammissibile se le spese restano in capo all'affittuario.

Nell'ambito dell'affitto d'azienda, gli artt. 2561 e 2562 c.c., concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili da parte dell'affittuario, possono essere oggetto di deroga convenzionale: le parti possono cioè concordare che l'obbligo di conservazione resti in capo al concedente e che, di conseguenza, a questi competa il diritto di dedurre gli ammortamenti. Tale deroga è tuttavia irrilevante da un punto di vista fiscale, qualora le spese per la manutenzione e la conservazione dei beni restino in capo all'affittuario o siano a quest'ultimo addebitate dal concedente. (A.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 102 comma 8 TUIR; artt. 2561 e 2562 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 33219 del 21/12/2018

78. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 4203 del 22 novembre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Franconiero**

Ammortamento dei beni materiali strumentali – Affitto di ramo d'azienda – Onere di conservazione e manutenzione a carico dell'affittante.

Sulla scorta di quanto disposto dell'ultimo periodo dell'art. 102, comma 8, d.P.R. n. 917/1986, l'ammortamento dei beni materiali strumentali oggetto di affitto d'azienda spetta all'affittante qualora le parti – derogando convenzionalmente all'art. 2561 c.c. – abbiano pattuito che l'onere di conservazione e manutenzione delle consistenze aziendali rimanga a carico dell'affittante. Non assume rilievo la circostanza che, nel contratto, l'affittuario abbia assunto l'obbligo di mantenere in efficienza i beni aziendali concessi in affitto, dal momento che tale obbligo è insito sia nella concessione dell'uso di tali beni a scopo produttivo, sia negli obblighi di manutenzione ordinaria e restituzione degli stessi alla scadenza del contratto. (E.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 102, comma 8; art. 2561 c.c.

Ristretta base societaria

79. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 277 del 22 luglio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita**

Imputazione maggiori utili alla s.r.l. – Società a ristretta base partecipativa – Presunzione di distribuzione degli utili – Imputazione in capo ai soci – È ammissibile.

Laddove l'Amministrazione finanziaria contesti l'esistenza di un maggior reddito in capo ad una società, tale reddito può esser ripartito, in proporzione alle quote di partecipazione nelle ipotesi di società a ristretta base partecipativa. Tale presunzione di riparto degli utili extrabilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza. (R.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ, sez. V., 20 aprile 2016, n. 7894; Cass. civ., sez. V, 29 luglio 2016 n. 15824; Cass. civ., sez. VI, 28 novembre 2014 n. 25271

80. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 543 dell'8 novembre 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Redditi di capitale – Società di capitali a ristretta base sociale – Utili extracontabili – Presunzione di distribuzione ai soci – Prova contraria.

Nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale il socio, a fronte di un avviso di accertamento emesso a carico della società e divenuto definitivo per omessa impugnazione, non ha titolo per contestare nel merito, in sede di giudizio sull'avviso di accertamento notificato – ai fini Irpef – l'accertamento operato nei confronti della società, potendo soltanto vincere la presunzione di distribuzione pro quota dei maggiori utili extracontabili attraverso la prova che gli stessi non sono stati da lui percepiti, in quanto non oggetto di distribuzione, ma accantonati o reinvestiti dalla società. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 38, comma 3; d.P.R. n. 917/86, art. 45, art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 33976 del 19 dicembre 2019

81. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2551 del 6 luglio 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti

Srl a ristretta base partecipativa – Presunzione di distribuzione in nero al socio di maggiori utili extracontabili accertati – Prova incombente sul socio dell'estraneità alla vicenda trasgressiva del soggetto societario.

La società a ristretta base azionaria è quella la cui compagine sociale è costituita da un numero limitato di soci e tale esiguità del numero, oltre il vincolo di solidarietà tra loro e la possibilità che ognuno ha di conoscere gli affari societari, ha permesso di consolidare un granitico orientamento giurisprudenziale e di prassi in ordine alla distribuzione ai soci di utili non contabilizzati. Il socio che si vede notificare il conseguente avviso personale per la distribuzione di utili extracontabili, lungi dal poter mettere in discussione un accertamento che nei confronti del soggetto societario si è reso definitivo, potrà tuttavia difendersi relativamente alla propria posizione, dimostrando che l'utile extracontabile non gli fu mai distribuito, ma che fu accantonato o reinvestito dalla società, ovvero dimostrare con ulteriori eccezioni di carattere personale, naturalmente documentate, l'estraneità alla vicenda trasgressiva, senza trascurare che sussiste una presunzione relativa di distribuzione dell'utile extracontabile al socio di una società di capitali a ristretta base azionaria. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c. e art. 2729 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 23825/2020

82. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2853 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin

Società di capitali a ristretta base azionaria – Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori ricavi accertati – Presupposti.

Il presupposto in base al quale sorge la presunzione di distribuzione ai soci degli utili in nero accertati in capo alla società di capitali a ristretta base azionaria, è ravvisabile proprio nell'esiguità del numero dei compartecipi, nel vincolo di solidarietà tra loro, nella possibilità che ciascuno ha di conoscere gli affari societari, nel reciproco controllo. La ridotta compagine sociale, quindi, rappresenta a tutti gli effetti la chiave di volta che consente al fisco di presumere la distribuzione di utili in capo ai soci, di recuperare le imposte da questi non versate (unitamente a sanzioni e interessi) e di ribaltare su di loro l'onere di dimostrare in giudizio il contrario. (M.F.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 13841 del 20 maggio 2021

Derivazione rafforzata

83. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 255 del 12 luglio 2021. Presidente Fischetti, Estensore: Maurini**

Svalutazione crediti – Sussistenza di elementi certi e precisi – Principio contabile OIC n. 15 – Indicatori – Probabilità che il debitore dichiari fallimento o attivi altre procedure di ristrutturazione finanziaria – Rileva.

La svalutazione del credito da parte di una società, in osservanza del principio di derivazione rafforzata, impone che si dia applicazione al Principio contabile OIC n. 15 “Crediti” che, ai paragrafi n. 59 e n. 60, illustra gli indicatori che rendono necessaria la svalutazione di un credito nell’esercizio in cui si ritiene probabile che esso abbia perso valore. Nel caso di specie, la Commissione tributaria provinciale ha valorizzato prevalentemente quello della «probabilità che il debitore dichiari fallimento o attivi altre procedure di ristrutturazione finanziaria». Il paragrafo 59 a) del paragrafo n. 29 (che tratta dei fatti successivi alla chiusura del bilancio che devono essere recepiti nei valori dello stesso bilancio) e cita espressamente la circostanza “il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio”, verificatosi nel caso di specie (società debitrice fallita in data 9.2.2017, dopo la data di riferimento del bilancio al 31.12.2016 ma prima della redazione dello stesso bilancio 2016). In questo caso ha agito correttamente, nel rispetto del principio di derivazione, la società creditrice che ha svalutato il credito ai fini fiscali (in coerenza con quanto fatto ai fini civilistici, secondo il principio generale di prudenza previsto dall’art. 2423 bis del c.c.). (G.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 101, comma 5

Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti

84. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 435 del 21 luglio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

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)

85. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4364 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Associazioni sportive dilettantistiche – Esenzione – Condizioni di applicabilità – Onere della prova.

In tema di agevolazioni tributarie, l’esenzione d’imposta prevista dall’art. 148 del d.P.R. n. 917/1986 in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall’elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall’effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, dell’affiliazione al CONI. Le suddette agevolazioni di cui all’art. 148 TUIR

in favore di enti di tipo associativo commerciale, come le associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, si applicano solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 148

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 4872 dell'11 marzo 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 16449 del 5 agosto 2016; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 10393 del 30 aprile 2018

Enti del Terzo Settore (ETS)

86. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 341 del 29 settembre 2021. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi**

Enti associativi – Regime speciale – Democraticità e trasparenza – Prova – Responsabilità del legale rappresentante – Sussiste – Beneficio preventiva escussione – Non sussiste.

Ai fini Ires, Irap e Iva, l'ente associativo può fruire del regime speciale di detassazione dei proventi e delle operazioni a condizione che lo svolgimento dell'attività sia ispirato ai canoni di democraticità e trasparenza, la cui prova può essere data, nel corso di un accertamento, mediante l'esibizione dei verbali degli organi sociali, del libro soci, delle domande di ammissione dei nuovi soci, del rendiconto economico finanziario. Delle maggiori imposte accertate e delle sanzioni irrogate risponde solidalmente il legale rappresentante dell'associazione, in quanto soggetto obbligato per legge a presentare la dichiarazione dei redditi, quindi colui che agisce per conto dell'associazione. L'Amministrazione finanziaria può rivolgersi indistintamente all'associazione e al legale rappresentante per esigere gli importi accertati, poiché non è previsto alcun beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148; d.P.R. 633/1972, art. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, sezione V, sentenza 6 settembre 2013, n. 20485

Altro

87. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 462 del 16 settembre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Repossi**

Deducibilità costi – Inerenza.

In materia di inerenza, 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, dovendo dunque essere esclusi dal novero dei costi deducibili solo quelli che si collocano in una sfera estranea all'attività imprenditoriale. Conseguenza di questa impostazione è, da un lato, che non assume rilevanza, in quanto tale, la congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi, dovendosi dare un giudizio di inerenza di carattere qualitativo e non quantitativo; dall'altro, che l'antieconomicità del costo (rispetto al ricavo atteso) degrada a mero elemento sintomatico della carenza di inerenza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 902 del 17 gennaio 2020

88. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 501 del 6 ottobre 2021.**
Presidente: Macca, Estensore: Alessi

Credito di imposta – Dichiarazione – Natura e valore.

La società che vanti crediti di imposta per costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo deve indicarli espressamente nella dichiarazione dei redditi. A questa indicazione, considerata atto negoziale e non di scienza, deve essere attribuito un significato di obbligatorietà, con la conseguenza che è irretrattabile e non si applica il principio generale di emendabilità. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. n. 296/2006, comma 282, art. 12 preleggi

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 30172/2017

89. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 501 del 6 ottobre 2021.**
Presidente: Macca, Estensore: Alessi

Dichiarazione dei redditi – Credito di imposta – Attività di ricerca e sviluppo.

L'indicazione nella dichiarazione dei redditi rappresenta un atto negoziale e se non vi è stata nessuna annotazione nel quadro RU del credito di imposta per i costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, tale credito deve considerarsi inesistente e non è riscontrabile mediante controlli ex art. 36 bis e 36 ter del d.P.R. 600/73. (Nel caso di specie il ricorrente, pur avendo presentato il "formulario FRS09", ha ommesso di indicare il credito nel quadro RU del modello unico 2012 per l'anno 2011, obbligatorio ed avente natura negoziale, quindi il credito compensato è stato ritenuto inesistente, con conseguente raddoppio dei termini per l'accertamento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e 36 ter

90. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 501 del 6 ottobre 2021.**
Presidente: Macca, Estensore: Alessi

Credito di imposta – Inesistenza – Indebita compensazione – Termine per il recupero.

L'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'inesistenza del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" (distinzione priva di fondamento logico - giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta; margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per il comune avviso di accertamento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009; d.P.R. n. 600 del 1973, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 19237/2017

91. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 501 del 6 ottobre 2021.**
Presidente: Macca, Estensore: Alessi

Credito di imposta – Inesistenza – Indebita compensazione – Termine per il recupero.

La ratio della fattispecie di indebita compensazione di un credito inesistente si rinviene nella necessità di punire tutti quei comportamenti che si concretizzano nell'omesso versamento del dovuto e nel conseguimento di un indebito risparmio di imposta mediante l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione tributaria, ossia attraverso la materiale redazione di un documento ideologicamente falso idoneo a prospettare una compensazione che non avrebbe potuto avere luogo, o per la non spettanza o per l'inesistenza del credito. Sicché, in caso di crediti indebitamente compensati scattano comunque le previsioni di cui all'art. 27, commi da

16 a 20, del d.l. n. 185/2008, convertito con legge n. 2/2009 che espressamente prevede allungamento degli ordinari termini per il controllo dalla data di effettuazione dell'illegittima compensazione, quindi il maggior termine di otto anni per l'accertamento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009; d.P.R. n. 600 del 1973, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 19237/2017

92. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 126 del 21 settembre 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Compensi dell'amministratore – Deducibilità.

Ai sensi dell'art. 2389 c.c., applicabile anche alle società a responsabilità limitata, non è consentito alla società pagare all'amministratore somme diverse da quelle deliberate. Di conseguenza, i compensi liquidati e non previsti in deliberazioni assembleari non sono fiscalmente deducibili, a causa del difetto dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo sostenuto dall'impresa. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986; 2389 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11781 del 8 giugno 2016

93. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2948 del 28 luglio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Deducibilità costi – Inerenza.

In materia di inerenza, 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, dovendo dunque essere esclusi dal novero dei costi deducibili solo quelli che si collocano in una sfera estranea all'attività imprenditoriale. Conseguenza di questa impostazione è, da un lato, che non assume rilevanza, in quanto tale, la congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi, dovendosi dare un giudizio di inerenza di carattere qualitativo e non quantitativo; dall'altro, che l'antieconomicità del costo (rispetto al ricavo atteso) degrada a mero elemento sintomatico della carenza di inerenza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, 109, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 902 del 17 gennaio 2020

94. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3005 del 29 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Spese di sponsorizzazione – Spese di rappresentanza – Discrimen – Legittima aspettativa di un ritorno commerciale diretto – Onere della prova – Contribuente.

In tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 108, co. 2, TUIR, costituiscono spese di rappresentanza quelle sostenute per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese di pubblicità o di propaganda quelle affrontate per la realizzazione di iniziative tendenti prevalentemente, se non esclusivamente, alla pubblicizzazione sul mercato dei propri prodotti e servizi o, più in generale, dell'attività svolta. Sulla scorta di simili premesse, le spese di pubblicità (interamente deducibili) vanno riqualficate come di rappresentanza (deducibili nei limiti prescritti dalla norma menzionata), allorquando, come nel caso di specie, il contribuente non fornisca la dimostrazione in ordine a una legittima aspettativa di ottenere dalla sponsorizzazione un ritorno commerciale diretto e, a fortiori, gli ambiti sia di operatività (edile da un lato, competizioni sportive dall'altro) sia territoriali di riferimento, siano diversi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, 108, co. 2

95. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 4228 del 22 novembre 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Recupero del costo illegittimamente dedotto relativo al compenso degli amministratori – Se il compenso degli amministratori non è stabilito dallo statuto occorre un'apposita e preventiva delibera assembleare – Mancanza della delibera – Legittimità dell'atto.

In tema di redditi d'impresa, ai fini della deducibilità della spesa sostenuta da una società di capitali per compenso agli amministratori, ove questo non sia stabilito dallo statuto è necessaria la preventiva ed esplicita delibera assembleare, non essendo sufficiente l'effettivo svolgimento dell'attività gestoria a conferire certezza alla spesa dedotta, stante la natura inderogabile della disciplina del funzionamento delle società. Pertanto, in mancanza di una esplicita delibera assembleare preventiva viene ad integrarsi quel difetto dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo richiesti dalla norma di cui all'art. 109 TUIR. (R.d'A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 10308/2021

DECADENZA E PRESCRIZIONE

96. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 120 del 10 dicembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni**

Credito Irpeg indicato in dichiarazione – Domanda di rimborso – Prescrizione – Art. 2 l. 350/2003 – Applicabilità.

L'indicazione nella dichiarazione dei redditi di crediti Irpeg – mai contestati dall'Amministrazione né nell'an né nel quantum – rappresenta condizione sufficiente per l'applicazione dell'art. 2, comma 58, della l. 350/2003, norma speciale derogante quelle ordinarie in tema di prescrizione del diritto al rimborso. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 38; l. 350/03, art. 2, comma 58

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 2687 del 7 febbraio 2007; Cassazione, sez. V, sentenza n. 25256 del 25 ottobre 2017

97. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3311 del 17 settembre 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Accertamento – Beni ammortizzabili – Termine di decadenza.

In tema di redditi d'impresa, ai fini della deducibilità della spesa sostenuta da una società di capitali per compenso agli amministratori, ove questo non sia stabilito dallo statuto è necessaria la preventiva ed esplicita delibera assembleare, non essendo sufficiente l'effettivo svolgimento dell'attività gestoria a conferire certezza alla spesa dedotta, stante la natura inderogabile della disciplina del funzionamento delle società. Pertanto, in mancanza di una esplicita delibera assembleare preventiva viene ad integrarsi quel difetto dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo richiesti dalla norma di cui all'art. 109 TUIR. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 103

DISCIPLINA SANZIONATORIA

98. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2910 del 26 luglio 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella**

Accertamento – Responsabilità professionista per concorso – Necessita vantaggio diretto.

Affinché sia attribuibile al professionista la responsabilità in concorso è necessario che venga provato che lo stesso abbia commesso violazioni per ottenere vantaggi diretti diversi da quelli sociali (art. 7 d.l. 269/2003, convertito senza modifiche dalla l. n. 326/2003); vantaggi diretti come definiti dall'art.111, c. 1, d.lgs. 472/1997 che richiama esclusivamente i vantaggi diretti ottenuti da parte del concorrente derivanti dall' illecito commesso dalla società. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 7 d.l. 269/2003, convertito senza modifiche dalla l. n. 326/2003; art. 111, c. 1, d.lgs. 472/1997

99. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3710 del 13 ottobre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Monitoraggio fiscale – Presunzione di evasione – Raddoppio dei termini – Natura procedimentale della norma – Retroattività – Sussiste.

La presunzione reddituale introdotta dall'art. 12 del d.l. n. 78/2009, non avendo natura procedimentale bensì sostanziale, è irretroattiva. Al contrario, hanno natura procedimentale le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12, che raddoppiano, rispettivamente, i termini di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli di decadenza e prescrizione stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni per l'omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero. Di conseguenza, quest'ultime disposizioni trovano applicazione anche per i periodi di imposta precedenti alla loro entrata in vigore (1 luglio 2019). (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/2009, art. 12, commi 2-bis e 2-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 7957 del 22 marzo 2021

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO***Esterovestizione***

100. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 312 del 23 dicembre 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Montanari**

Sussistenza in caso di persistenza della residenza fiscale in Italia.

Nel caso di specie la società benché fosse stata cancellata nel registro delle imprese e avesse formalmente trasferito all'estero la propria sede, ha continuato ad operare in Italia con la medesima struttura commerciale ed amministrativa ed ha continuato a gestire in Italia i rapporti con creditori e debitori tramite professionisti italiani. La persistenza in Italia della residenza fiscale, ove è rimasto il centro degli interessi sociale, ha determinato la sussistenza della esterovestizione. (G.O.)

Riferimenti normativi: art. 73 TUIR

Transfer price**101. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2982 del 5 luglio 2021.****Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti****Adeguatezza del criterio scelto – Insindacabile autonomia organizzativa dell'imprenditore – Onere della prova.**

In presenza di più criteri ammessi dalle linee guida OCSE non è sufficiente affermare che uno sia meglio dell'altro, ma occorre dare la prova dell'erroneità del criterio utilizzato, nel senso che tale criterio è espressamente escluso o almeno consigliato per il caso in questione. Al di fuori di tali casi, l'utilizzo di un criterio piuttosto che un altro rientra nell'autonomia organizzativa insindacabile dell'imprenditore. Qualora una pretesa impositiva avanzata in applicazione della disciplina sul transfer pricing si basi su un criterio che non risulti adeguatamente supportato dalle ragioni per cui l'utilizzo del metodo diverso fosse vietato o escluso dalle linee guida OCSE, l'atto impositivo deve considerarsi illegittimo. Il contribuente, infatti, può dimostrare che le funzioni principali svolte in Italia risultano ben distinte, anche se analoghe, a quelle del gruppo localizzato in altro Stato. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 9, comma 3, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 110, comma 7, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

102. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 331 del 28 settembre 2021. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi**Ires – Costi infragruppo – Costi sostenuti dalla casa madre – Inerenza – Sussiste.**

In materia Ires, devono reputarsi inerenti i costi sostenuti dalla casa madre al fine di migliorare l'efficienza della partecipata estera, qualora le strategie di mercato e le decisioni vengano assunte dalla casa madre che, tra l'altro, è l'unica fornitrice dei prodotti commercializzati dalla controllata. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 109, comma 5, e 110, comma 7

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, sezione V, sentenza 30 luglio 2007, n. 16826

103. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 3031 del 4 agosto 2021. Presidente: Currò, Estensore: Aquino**Natura antielusiva della disciplina – Esclusione – Conseguenze in tema di onere probatorio.**

La disciplina contenuta nell'art. 110, comma 7 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", cioè dello spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non ha natura antielusiva, in senso proprio, perché non prevede che l'Amministrazione finanziaria debba provare il presupposto della maggiore fiscalità nazionale ed è, perciò, applicabile anche in difetto di prova del conseguimento di un concreto vantaggio fiscale da parte del contribuente. Conseguentemente, l'unica prova richiesta a carico dell'Amministrazione è solo quella dell'esistenza di "transazioni" tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, gravando invece sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c. ed in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, comma 3 dello stesso decreto. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 110, comma 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 1232 del 21 gennaio 2021

104. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 3624 del 7 ottobre 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Maffey

Onere di provare il valore normale del prezzo di trasferimento sul contribuente – Non sufficiente la sola relazione della società di consulenza che non indichi gli elementi da cui trae la legittimità dei prezzi di trasferimento.

In tema di transfer pricing, sono da intendersi normali i prezzi di beni e servizi praticati in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi e con riferimento in quanto possibile a listini e tariffe di uso, non escludendosi pertanto l'utilizzabilità di altri mezzi di prova. L'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali incombe sul contribuente; a tal scopo, non è sufficiente la relazione della società di consulenza che non indichi gli elementi da cui trae la legittimità dei prezzi di trasferimento. (D.Co.)

Riferimenti normativi: TUIR, artt. 110, comma 7 e 9, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V., sentenza n. 11949 del 13 luglio 2012

Accertamenti da indagini finanziarie

105. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 434 del 20 luglio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Ripartizione onere della prova.

In tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili. Da ciò consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 32; d.P.R. n. 633/1972, art. 51

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13112 del 30 giugno 2020

106. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 576 del 30 novembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Onere della prova al contribuente.

La presunzione di legge relativa secondo la quale i movimenti dei conti correnti del contribuente possono essere recuperati a tassazione come ricavi o compensi può essere superata solo con la prova analitica di ogni singola movimentazione, non essendo sufficienti, a tal fine, generiche affermazioni. (C.F.)

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

107. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 146 del 23 luglio 2021.**Presidente: Fantini, Estensore: Cantoni****Prelevamenti e versamenti effettuati su conti correnti – Accertamento maggiori imponibili – Presunzione.**

La presunzione legale *juris tantum* di cui all'art 32, c. 2, n. 2 d.P.R. 600/1973, che consente all'Amministrazione finanziaria di qualificare come ricavi i versamenti e prelevamenti relativi al conto corrente di cui è titolare il contribuente, può essere vinta soltanto se questi offra la prova liberatoria di aver tenuto conto dei movimenti bancari nelle dichiarazioni, oppure dimostri che gli accrediti e gli addebiti registrati sui conti non si riferiscono ad operazioni imponibili. In questo caso devono essere indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi. (G.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; art. 32, c. 2, n. 2, d.P.R. n. 600/73

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 5346 del 7 marzo 2018

Onere della prova e thema probandum**108. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 242 del 2 luglio 2021.****Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti****Regime società di comodo – Presunzione legale relativa – Disapplicazione della presunzione – Onere della prova – Criteri di valutazione.**

L'art. 30 della l. 724/1994 è una norma antielusiva, volta a contrastare e penalizzare il fenomeno delle società non operative, che risultino mere società di comodo prevede una presunzione legale relativa in base alla quale una società si considera non operativa se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico siano inferiori ad un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli "asset" patrimoniali intestati alla società (cd. test di operatività dei ricavi), senza che abbiano rilievo le intenzioni ed il comportamento dei soci. Peraltro, la norma prevede, al comma 4-bis, la possibilità di essere disapplicata nel caso in cui sia dimostrata l'esistenza di situazioni oggettive (ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore) che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito di cui al comma 1, così rispondendo all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la norma antielusiva è espressione, lasciando, nel contempo, spazio al diritto di difesa del contribuente, sufficientemente garantito dagli strumenti del contraddittorio e dalla necessità di una motivazione puntuale della condotta elusiva nell'avviso di accertamento. Deve, quindi, ritenersi che proprio la facoltà di fornire prova contraria, garantendo il diritto di difesa, senza particolari vincoli per il contribuente, renda la norma conforme ai principi costituzionali e comunitari. Va ricordato che, al riguardo, la Suprema Corte, nelle sue più recenti pronunce ha specificato che la nozione di impossibilità, di cui al comma 4-bis dell'art. 30 della legge in oggetto, deve essere intesa non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato. Proprio la Suprema Corte ha precisato che, in conformità all'indicata ratio giustificatrice del regime antielusivo, le "situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, della legge n. 724 del 1994, non debbano essere individuate alla stregua di un criterio rigido e stringente, dovendo, piuttosto, ritenersi idoneo a vincere la presunzione legale di non operatività ogni specifico fatto, non dipendente dalla scelta consapevole dell'imprenditore, che abbia impedito

di conseguire ricavi nella misura minima legale dal concreto svolgimento dell'attività d'impresa. (L.S.)

Riferimenti normativi: art. 30, l. n. 724/1994

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ord. n. 9852 del 20 aprile 2018; Cass. civ., sez. V, ord. n. 4019 del 12 febbraio 2019; Cass. civ., sez. V, ord. n. 10158 del 28 maggio 2020; Cass. civ., sez. V, ord. n. 31626 del 4 dicembre 2019; Cass. civ., sez. V, ord. n. 34642 del 30 dicembre 2019

109. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 79 del 14 luglio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Cantoni

Accertamento – Deduzione costi – Onere Della Prova – Contribuente – Sussiste.

A fronte di un avviso di accertamento nel quale in sostanza viene contestata la veridicità e la valenza di talune fatture per le quali è vantato il diritto alla deduzione dei costi sostenuti, l'inerenza ed oggettiva sussistenza del costo, e quindi del diritto alla deduzione dal reddito, devono essere dimostrate dal contribuente fruitore del beneficio. (G.Bi.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9466 del 2017; Cassazione, sentenza n. 19489 del 2010; Cassazione, sentenza n. 7701 del 2013

110. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 340 del 29 settembre 2021. Presidente: Leotta, Estensore: Surano

Accertamento analitico-induttivo – Stime fondate su dati empirici a fattori variabili – Gravità, precisione e concordanza degli elementi indiziari – Non sussiste.

In materia di accertamento delle imposte dirette, gli elementi indiziari desunti da sistemi empirici, basati su mere stime a tavolino e legati a un numero elevato di variabili (come, ad esempio, il "bottigliometro" e il "caffettometro"), sono privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, sicché non possono essere posti a fondamento di un accertamento analitico-induttivo idoneo a disconoscere una rappresentazione contabile formalmente corretta. (S.B.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, sezione V, sentenza 18 maggio 2016, n. 10204

111. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4733 del 27 dicembre 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili

Accertamento – Bollette doganali – Efficacia probatoria.

La Commissione – chiamata ad un nuovo esame dell'appello avanzato dall'Ufficio sulla base del principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte di Cassazione nell'ordinanza di rinvio secondo cui la Ctr nella sentenza 655/2017 aveva omesso di valutare l'efficacia probatoria delle bollette doganali, quali atti pubblici dotati di fede privilegiata – osserva che le bollette doganali fanno prova fino a querela di falso della sola provenienza da chi ne appare sottoscrittore e di quanto avvenuto davanti allo stesso, ma non anche della veridicità del contenuto, sicché quest'ultimo può essere contestato ed accertato con ogni mezzo di prova, entro i rispettivi limiti di ammissibilità. (M.F.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, ordinanza n. 24841 del 06/11/2020

Contraddittorio endoprocedimentale**112. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 315 del 28 dicembre 2021.****Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola****Tributi armonizzati – Invito all’adesione – Funzione sostitutiva – Non sussiste.**

L’omessa instaurazione del contraddittorio preventivo ex art. 12, comma 7, l. n. 212/00 obbligatorio in materia di tributi armonizzati, non può essere sostituita dal contraddittorio instaurato in seguito alla notifica dell’invito ex art. 5 d.lgs. 218/97. Gli atti posti in essere sono nulli e non possono essere sostitutivi di un contraddittorio preventivo che doveva essere svolto prima dell’emissione dell’avviso di accertamento. E ciò in quanto vi è una radicale violazione del modello normativo, stante l’adozione di atti che erano espressamente preclusi. (I.R.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7***113. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 91 del 21 luglio 2021.****Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano****Contraddittorio endoprocedimentale – Obbligo – Non sussiste.**

Nella legislazione nazionale non è rinvenibile un obbligo generalizzato in capo all’Amministrazione finanziaria di contraddittorio endoprocedimentale. Spetta, in ogni caso, al contribuente specificare le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente adottato. (F.S.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015***114. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 164 del 20 agosto 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina****Contraddittorio endoprocedimentale – Obbligo generalizzato – Non sussiste.**

Nella legislazione nazionale non è rinvenibile un obbligo generalizzato in capo. In tema di tributi c.d. non “armonizzati”, l’Amministrazione finanziaria non è gravata dell’obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale che è, invece, previsto esclusivamente per i tributi c.d. “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione. (F.S.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 12, comma 7**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015***115. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 4445 del 16 dicembre 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Aquino****Accertamento – Costi deducibili – Inerenza – Requisiti – Onere della prova.**

Ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, la prova della loro inerenza – ossia dell’esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione, quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza – incombe sul contribuente, in quanto soggetto gravato dell’onere di dimostrare l’imponibile maturato. L’inerenza è da intendere in termini soltanto qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all’attività imprenditoriale svolta, sicché il contribuente deve provare e documentare l’imponibile maturato, ossia l’esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione. L’onere della prova a carico del contribuente costituisce elemento essenziale, tant’è che non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto che ne attesti oggettivamente, in primo luogo, il relativo importo. Il principio dell’inerenza dei costi deducibili si ricava, in particolare, dalla nozione di reddito d’impresa ed esprime la

necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli non provati e/o che si collocano in una sfera estranea ad essa e da esso pertanto consegue quell'orientamento consolidato per cui spetta al contribuente offrire valide prove circa l'esistenza delle spese effettivamente sopportate. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 109; c.c., art. 2697

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., ordinanza n. 25612, del 22 settembre 2021; Cass. civ., ordinanza n. 19237, del 7 luglio 2021; Cass. civ., ordinanza n. 18239, del 24 giugno 2021

Abuso del diritto

116. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3427 del 24 settembre 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi

Accertamento per operazioni elusive – Onere della prova.

L'onere di dimostrare la sussistenza dell'abuso è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, mentre spetta al contribuente dimostrare la sussistenza di "valide ragioni extrafiscali non marginali" che giustifichino l'operazione compiuta. In altri termini, l'onere di dimostrare il disegno abusivo, le modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria mentre spetta al contribuente la prova dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti, che giustifichino il ricorso a tali strumenti. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: art. 10-bis, l. 212/2000

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti

117. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 406 del 1° luglio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi

Operazioni oggettivamente inesistenti – Perizia di terzi – Valore probatorio – Non sussiste.

Per superare una contestazione di oggettiva inesistenza di talune operazioni non è sufficiente depositare in giudizio una perizia, redatta da un soggetto incaricato dal ricorrente, che attesti la necessità delle operazioni ai fini dello svolgimento dell'attività economica. Tale perizia, proprio per sua natura, non può assurgersi a prova e il giudice non è tenuto a motivare il proprio dissenso in ordine alle osservazioni in essa contenute quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni incompatibili con le stesse. (A.F.)

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

118. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 420 dell'8 luglio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Operazioni inesistenti – Distribuzione dell'onere della prova – Effettiva esistenza delle operazioni – Onere del contribuente.

Nelle ipotesi di fatture relative ad operazioni inesistenti, ritenute dall'Amministrazione finanziaria "mai poste in essere", si trasferisce sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. E l'attestazione della legittimità del costo, altrimenti indebito, deve essere fornita come prova "certa" dell'esistenza delle operazioni, non potendo il contribuente limitarsi ad opporre la documentazione formale; ma deve dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, in quanto a lui spetta l'onere della prova che, peraltro, non può ridursi all'esibizione della fattura o alla dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e

vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14704 del 27 giugno 2014

119. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 427 del 15 luglio 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio

Operazioni inesistenti – Ripartizione onere della prova.

In materia di operazioni inesistenti, grava sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di fornire le prove o i c.d. "validi elementi" tra loro collegati a sostegno della tesi che tende a disconoscere la validità di quanto esposto in fattura; solo ove il ricostruito quadro probatorio porti a ritenere come valide le argomentazioni a sensi dell'art. 54, comma 2 del d.P.R. 633/72 ricade sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza effettiva, e non meramente probabilistica, delle operazioni oggetto di contestazione e comunque di tutti quegli elementi che possano, in concorso tra loro, escludere anche la partecipazione attiva al disegno illecito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27967 del 7 dicembre 2020

120. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 469 del 17 settembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Seddio

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. 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 servizio al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27566 del 30 ottobre 2018

121. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 473 del 20 settembre 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova.

L'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, 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 e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27566 del 30 ottobre 2018

122. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 481 del 28 settembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Serena

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti 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. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 428 del 14 gennaio 2015

123. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 547 dell'11 novembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini Iva e di imposte dirette, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione, anche in merito alla conoscenza, ovvero alla conoscibilità, della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione; è, invece, onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, 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. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 13924 del 31 maggio 2018

124. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 580 del 30 novembre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Andreozzi

Operazioni oggettivamente inesistenti – Distribuzione dell'onere della prova – Contribuente – Effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Nell'ipotesi di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, si trasferisce in capo al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. A tal fine, il contribuente non può limitarsi all'esibizione della fattura o alla dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, in quanto questi vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (C.F.)

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

125. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 593 del 21 dicembre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Caldarelli

Operazioni soggettivamente inesistenti – Detraibilità dell'Iva – 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, anche in via presuntiva, l'oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario; solo successivamente, si sposta in capo al contribuente l'onere di dimostrare di aver adoperato tutti gli strumenti necessari per non essere coinvolto in un disegno fraudolento. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; d.P.R. 917/86, art. 109; d.P.R. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9581 del 20 aprile 2018

126. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 598 del 21 dicembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Operazioni inesistenti – Onere della prova del contribuente – Sussiste.

Nelle ipotesi di fatture relative ad operazioni inesistenti, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni si trasferisce in capo al contribuente, il quale non può limitarsi all'esibizione della fattura o alla dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, essendo quest'ultimi utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (C.F.)

Riferimenti normativi: artt. 2697, 2727 c.c.

127. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 613 del 27 dicembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Battista

Operazioni soggettivamente inesistenti – Frode carosello – Inerenza dei costi – Esistenza del fornitore – Prova della regolarità sostanziale dell'operazione.

L'Amministrazione finanziaria che contesta la c.d. "frode carosello" deve provare, anche per il tramite di presunzioni purché siano gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto che fanno capo al cedente (si tratta di quegli elementi probanti che dimostrino la sua natura di cartiera e l'inesistenza di una struttura operativa) e la connivenza del cessionario, dimostrabile sulla base di elementi oggettivi che avrebbero indotto un normale operatore economico a sospettare dell'irregolarità dell'operazione, spettando solo successivamente al contribuente di assolvere il proprio onere probatorio, dimostrando di aver concluso effettivamente l'operazione e di essersi trovato in uno status di oggettiva impossibilità a percepire il carattere fraudolento della medesima operazione, nonostante l'impiego dell'ordinaria diligenza. Facendo uso della comune diligenza, il contribuente deve verificare, e provare, la regolarità sostanziale dell'operazione e non soltanto la regolarità formale della fattura. Neppure la constatazione tra la corrispondenza del prezzo fatturato a quello corrente di mercato è sufficiente al fine di provare la buona fede soggettiva intesa quale non conoscibilità da parte del cessionario dell'operazione fraudolenta. (G.G.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 18 giugno 2014, n. 13803; Cassazione, ordinanza 22 maggio 2018, n. 12615

128. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 317 del 29 dicembre 2021.**Presidente: Montanari, Estensore: Cao****Avviso di accertamento – Iva – Diniego detrazione – Onere della prova.**

L'Amministrazione finanziaria, quando contesta l'illegittima detrazione dell'Iva, in quanto relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta. La prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'amministrazione finanziaria dimostri in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, 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. (I.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V., sentenza n. 25106 del 10 novembre 2020

129. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 83 del 1° luglio 2021.**Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi****Onere delle Prova – Operazioni inesistenti – Inversione dell'onere della prova – Fattura insufficiente – Obbligo del contribuente di provare l'esistenza delle prestazioni con elementi concreti.**

Una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova dell'oggettiva inesistenza delle operazioni in base alla dimostrata carenza di personale e di strutture necessarie per eseguire le prestazioni oggetto di fattura da parte del prestatore, spetta al contribuente dimostrarne, di contro, l'effettiva esistenza mediante elementi concreti che provino o l'adeguatezza di mezzi del prestatore oppure l'effettiva esecuzione delle prestazioni fatturate. (G.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

130. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 120 del 20 settembre 2021. Presidente: De Giorgio, Estensore: Bussani**Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione Iva.**

Con la nozione di operazioni soggettivamente inesistenti si fa riferimento ai casi in cui la transazione commerciale (cessione di beni o erogazione di servizi) è effettivamente avvenuta, ma il fornitore reale risulta essere differente da quello che appare e che ha emesso la fattura. In sostanza, alla rappresentazione documentale che attesta che la prestazione è stata svolta dal soggetto che ha emesso la fattura, si sovrappone la realtà, ovvero il fatto che la prestazione è stata, realmente, effettuata ma da altro diverso soggetto con conseguente divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 1, lett. a) del d.lgs. n. 74/2000

131. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 145 del 22 luglio 2021.**Presidente: Platania, Estensore: Formighieri****Onere delle Prova – Operazioni inesistenti – Prova dell'effettiva delle operazioni – Prestazioni edilizie.**

La mancanza di sede, recapiti telefonici, personale, archivi, utenze, uffici amministrativi, scritture contabili e rapporti professionali, in capo al prestatore di servizi che abbia emesso fatture per operazioni relative ad interventi edilizi sono elementi che legittimamente inducono l'Amministrazione Finanziaria a ritenere che tali prestazioni siano inesistenti. In questi casi grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale onere probatorio, nell'ambito appunto, di interventi edilizi, può essere assolto da elementi concreti, quali, nel caso di lavori di rimozione di materiali, la prova del loro trasporto e del loro

smaltimento, oppure dai documenti relativi alla contabilità di cantiere che attestino la presenza di determinati dipendenti del prestatore presso i cantieri interessati. Inoltre, può costituire prova dell'effettiva esecuzione dei lavori anche la contestazione a mezzo pec o raccomandata mosse dal committente circa la non corretta esecuzione delle opere prestate. (G.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

132. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 162 del 19 agosto 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina

Onere delle Prova – Operazioni inesistenti – Prova della consapevolezza – Uso dell'ordinaria diligenza.

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti incombe su di essa l'onere di provare, anche a mezzo di presunzioni, che il destinatario delle riferite fatture avesse consapevolezza circa il fatto che l'operazione si inserisse in uno schema finalizzato all'evasione dell'imposta oppure avrebbe potuto acquisire tale consapevolezza utilizzando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta. Laddove tale onere venga assolto, grava sul contribuente l'onere di provare a sua volta di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze, al fine di escludere la sua responsabilità nella partecipazione ad uno schema volto all'evasione di imposta. (G.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; art. 2729 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 15369 del 20 luglio 2020

133. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 172 dell'8 novembre 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina

Onere delle Prova – Operazioni inesistenti – Assenza di struttura e di mezzi.

Una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. La natura di cartiera dell'emittente implica carenze di struttura e di mezzi di quest'ultimo che costituiscono di per sé prova della circostanza che la fattura è stata emessa per operazioni inesistenti. (G.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

134. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2976 del 2 luglio 2021. Presidente: Ortolani, Estensore: Ortolani

Operazioni soggettivamente inesistenti – Ordinaria diligenza del contribuente – Amministrazione finanziaria – Onere della prova – Contribuente non diligente – Assenza prova – Illegittimità avviso – Conseguenze.

Allorquando l'Amministrazione finanziaria contesti l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, deve dimostrare la sussistenza della colpevole ignoranza circa l'effettiva situazione di artificiosità dei fornitori e la carenza di cautela commerciale, tale da non poter fondatamente affermare di "non poter sapere" secondo il significato che viene attribuito alle indagini di tale tipo e ritenute necessarie, sia secondo la normativa interna che europea: principalmente elementi di sospetto c.d. diretti derivanti da situazioni oggettive di fatto, quali attività, struttura, modalità di fornitura, di pagamento e simili, ovvero c.d. indiretti quali

essenzialmente il trarre vantaggio dall'operazione, il tutto in un quadro di confronto rispetto agli ordinari rapporti commerciali. Di conseguenza, in assenza di elementi di sospetto conoscibili da parte dell'acquirente, ovvero indizi convincenti e valide presunzioni di connivenza, ci si troverebbe di fronte ad una normale transazione commerciale e nessuna norma prevede – né può prevedere – che l'ultimo acquirente ignaro della catena, ovvero il primo acquirente in buona fede post disegno criminoso debba essere penalizzato, salvo una sua colpevole negligenza commerciale. La prova della colpevole negligenza commerciale è, quindi, fondamentale in quanto essa deve essere fondata e convincente al di là del semplice fatto che il fornitore fosse una "cartiera": occorre che le situazioni di fatto evidenzino, al di là di ogni ragionevole dubbio, che la situazione effettiva poteva e doveva essere conosciuta secondo la ordinaria cautela e prassi commerciale. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 60-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; artt. 8-9, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

135. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2989 del 5 luglio 2021. Presidente: De Sapia, Estensore: Fortunato

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Regolarità formale della contabilità e dei mezzi di pagamento – Irrilevanza.

Per le 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, spettando poi al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, prova che tuttavia non può ridursi all'esibizione della fattura o alla dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 60-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; artt. 8-9, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 26 settembre 2016, n. 18790

136. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 232 del 16 novembre 2021. Presidente: Rabai, Estensore: Ascione

Atto di irrogazione sanzioni – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova spettante in capo al contribuente circa l'effettiva esistenza delle operazioni.

L'Agenzia delle Entrate deve fornire elementi semplicemente presuntivi, in ordine ad eventuali operazioni inesistenti contestate al contribuente, il quale contribuente, poi, ha l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate attraverso elementi probatori che non si limitino, tuttavia, alla mera esibizione di fatture o alla dimostrazione di formali regolarità documentali. Dimostrazione che, nel caso di specie, comunque non è stata affatto prodotta. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 12802/2011

137. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2825 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Operazioni oggettivamente inesistenti – Falsità materiale e falsità ideologica – Distinzione – Non rileva.

Devono essere qualificate come inesistenti anche le fatture emesse per operazioni aventi natura giuridica diversa da quella indicata nel documento, non sussistendo la necessità di distinguere tra documenti falsi nella loro materialità o falsi in riferimento alle operazioni ivi indicate, ossia tra falsità materiale e falsità ideologica. Nel caso di specie, l'operazione indicata in fattura non corrispondeva a quella in concreto prestata e, pertanto, la fattispecie si configura come oggettivamente inesistenti con conseguente ineducibilità dei componenti negativi di reddito dedotti ai fini Ires e Irap. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

138. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2857 del 20 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.

In materia di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Ufficio può procedere ad analizzare le criticità fondamentali caratterizzanti l'attività e la gestione operativa del soggetto che risulta, dalle fatture, il fornitore del soggetto ricorrente e allorquando riscontri a carico del primo elementi indiziari (id est presunzioni), caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (come, ad esempio, l'assenza di documentazione contabile e dei registri iva, la presenza di documenti di trasporto con innumerevoli irregolarità formali, la carenza di automezzi idonei al trasporto, la circostanza che le entrate di conto corrente bancario risultino da bonifici o assegni, mentre le uscite avvengono con prelievi di contante, assegni, ovvero con bonifici a favore di persone non titolari i partita iva) pervenire alla conclusione che, in fattispecie, si versi in un'ipotesi di falsità, sul versante soggettivo, delle fatture. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27967 del 7 dicembre 2020

139. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 3310 del 17 settembre 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi

Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi.

In ordine alle operazioni, ritenute in tutto od in parte oggettivamente inesistenti, in relazione alle quali la fattura costituisce in tutto od in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere, l'Agenzia ha l'onere di provare, seppure in forma meramente indiziaria che l'operazione fatturata non è stata mai effettuata o lo è stata solo parzialmente, dopo di che spetta alla parte contribuente di dimostrare l'effettività delle operazioni contestate e tale prova non può consistere nella mera esibizione della fattura cartolare o nella nell'attestazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, che non sono sufficienti per dimostrare l'effettività delle operazioni in questione, stante il fatto che detti adempimenti sono atti a far apparire soltanto formalmente quali reali delle mere operazioni fittizie. (F.P.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 17818/2016; Cassazione, sentenza n. 28683/15

140. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3422 del 24 settembre 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Porreca

Reddito impresa – Operazioni inesistenti.

Tra le operazioni “non realmente effettuate” di cui all’art 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74/2000, qualificate come “inesistenti”, rientrano anche quelle “giuridicamente” inesistenti in quanto aventi una qualificazione giuridica diversa rispetto a quella apparente. Nel caso in esame, la società ricorrente aveva effettivamente pagato ad altra società il corrispettivo indicato in fattura quale “fornitura di manodopera” ma secondo la Ctr ciò non ha escluso la possibilità di configurare l’oggettiva inesistenza dell’operazione economica complessiva poiché la causa concreta del pagamento è stata ritenuta diversa rispetto a quella, apparentemente legittima, che le parti hanno inteso far valere. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

141. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3537 del 1° ottobre 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Prova della effettività, determinatezza ed inerenza – Necessità.

Ai sensi dell’art. 14, comma 4 bis, legge 24/12/1993 n. 537, nella formulazione introdotta con l’art. 8, comma 1, d.l. 2/3/2012 n. 16, convertito con legge 26/4/2012 n. 44, l’acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti per il solo fatto che questi siano stati sostenuti, anche se consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, sempre che, però, detti costi non siano privi dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero che non siano relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. Per-tanto, la Società contribuente deve offrire la prova non solo dell’effettiva esistenza dello scambio, ma anche documentare, oltre il concreto ammontare dei costi, la loro determinatezza ed inerenza. (F.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, l. 537/1993, art. 14 comma 4 bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. V, sentenza n. 21111 del 2 ottobre 2020; Cass. Civ., sez. V, ordinanza n. 21706 dell’8 ottobre 2020

142. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 3541 del 4 ottobre 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella

Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Presunzioni semplici – Sufficienza.

Ai sensi dell’art. 39 d.P.R. 600/1973 l’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate può essere dimostrata anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Pertanto: qualora l’Amministrazione contesti indebite detrazioni di Iva e deduzioni di costi fatturati, fornendo elementi anche solo semplicemente presuntivi ma oggettivamente idonei a dimostrare l’emissione di fatture in assenza di corrispondente prestazione, l’onere di fornire la prova dell’effettiva esistenza delle operazioni, e dunque della correttezza della deduzione dei costi e della detrazione dell’Iva correlativamente indicata, è a carico del contribuente. Ai sensi dell’art. 21 d.P.R. 633/1972, la fattura è, infatti, documento idoneo a rappresentare operazioni rilevanti ai fini fiscali, ma, in presenza di elementi seriamente inducenti a ritenere l’insussistenza di una corrispondente prestazione commerciale, la fattura perde detta idoneità, perché il diritto alla deduzione e quello alla detrazione dell’Iva non sorgono per il mero fatto dell’indicazione in fattura dell’operazione commerciale. La mancata prova circa l’esistenza dell’operazione fatturata comporta, oltre che la indetraibilità dell’Iva sulla base di quanto stabilito dall’art. 19 d.P.R. 633/1972, anche la non deducibilità dei costi dal reddito di impresa sulla base di quanto disposto dall’art. 109 TUIR

917/1986, il quale, per la corretta e legittima deducibilità dei costi, pone le condizioni della certezza e della determinabilità dei medesimi. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39; d.P.R. 633/1972, artt. 19, 21; d.P.R. 917/1986, art. 109

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. V, sentenza n. 23325 del 15 ottobre 2013

143. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3788 del 19 ottobre 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella

Prestazioni soggettivamente inesistenti – Automatica indeducibilità dei relativi costi – Insussistenza – Specifica contestazione della tenuta delle scritture contabili – Necessità.

Anche in caso di inesistenza soggettiva delle prestazioni, con conseguente indetraibilità dell'Iva, in relazione alla deducibilità o meno dei costi rileva (ex art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537/1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16/2012, conv. in l. n. 44/2012) che, poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986. Se l'Ufficio non ha specificamente contestato la corretta tenuta delle scritture contabili da parte della contribuente, la sola contestata inesistenza soggettiva delle operazioni in esame non è idonea a giustificare l'indeducibilità dei relativi costi e l'applicabilità dell'art. 109 TUIR, alla luce delle modifiche normative sopra menzionate. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 14, comma 4-bis, d.l. n. 537/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 27566/2018

144. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4265 del 26 novembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista

Onere Probatorio – Operazioni oggettivamente inesistenti – Elementi indiziari da indicare – Effettiva esistenza dell'operazione – Prova buona fede contribuente.

Nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'Iva e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata; l'amministrazione, per disattendere la contabilità del contribuente, deve indicare qualche elemento, anche indiziario, che infici la contabilità e non può limitarsi a una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente. A quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Quest'ultima prova non potrà consistere, però, nella esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. È poi evidente che, in caso di accertata assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600 del 1973, art. 39; d.P.R. 633/1972, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 19 ottobre 2018, n. 26453

145. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4336 del 6 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Operazioni soggettivamente inesistenti – Costi effettivi, inerenti, certi, di competenza, determinati e determinabili – Deducibilità anche se il contribuente era consapevole del carattere fraudolento delle operazioni.

Ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993 (nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012), che opera, in ragione del comma 3 della stessa disposizione, 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 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. Pertanto deve essere annullato il recupero dell'Ires e dell'Irap e relative sanzioni in capo al contribuente che abbia dimostrato che i costi sostenuti hanno carattere di inerenza all'attività svolta, rivestono carattere di certezza e sono esattamente determinati e determinabili dai negozi giuridici posti in essere tra le parti contrattuali. (R.M.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993 e art. 8, comma 1, del d. l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, 6 luglio 2018, n. 17788

ALTRO

146. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3900 del 13 ottobre 2021. Presidente: Davigo, Estensore: Clerici

Irpef – Amministratore di fatto – Legittimità.

Il contribuente amministratore di fatto di una società costituita artificialmente, al mero scopo di copertura di interessi individuali, è responsabile degli illeciti fiscali e risponde delle sanzioni derivanti dalle violazioni contestate dall'Amministrazione Finanziaria. (M.C.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 260/03, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza nr. 745/15/2019; Corte di Cassazione, ordinanza nr. 1904/2020

147. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 66 del 2 luglio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Gianoli

Rendita catastale – Complesso industriale – Base imponibile – Determinazione.

Ai sensi dell'art. 1, comma 21, e segg. della legge 208/2015 e delle relative circolari interpretative, ai fini della determinazione della base imponibile per il calcolo della rendita catastale di un complesso industriale, debbono essere esclusi i soli valori delle componenti impiantistiche, meccaniche ed elettromeccaniche o assibilibili, funzionali al processo produttivo del complesso industriale medesimo. (F.T.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015

148. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2738 del 14 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Spese di sponsorizzazione – Onere probatorio.

In materia di spese di sponsorizzazione, il fatto che sia stato prodotto il relativo contratto, recante degli obblighi in capo al soggetto sponsorizzato e, al contempo, dimostrata la sussistenza del pagamento dei relativi diritti non sono idonei, da soli, a giustificare la deduzione dei relativi costi. All'uopo è necessario che questi ultimi siano supportati da ulteriore documentazione che comprovi l'effettivo adempimento degli obblighi contrattuali da parte del beneficiario dei predetti pagamenti nel corso del periodo di vigenza del suddetto contratto. Poiché dunque è l'effettiva prestazione pubblicitaria che dev'essere provata a nulla rileva il fatto che la sponsorizzazione abbia carattere locale o nazionale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 282/2002, art. 90, co. 8

149. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2826 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Deducibilità compensi amministratore – Requisiti.

Ai fini fiscali, come precisato dall'art. 95, co. 5, TUIR, la deducibilità delle remunerazioni spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo è condizionata alla loro certezza, dovendo, di conseguenza, risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto dell'impresa, ovvero da una preventiva delibera assembleare o consiliare. All'uopo, pertanto, per giustificare la deducibilità di questa tipologia di costi, non è sufficiente la ratifica implicita avvenuta in sede di approvazione di bilancio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 95, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21933 del 29 agosto 2008

150. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 2954 del 28 luglio 2021. Presidente: Pezza, Estensore: De Rentiis

Emendabilità illimitata dichiarazione per agevolazioni – Non sussiste.

Al fine di ottenere l'applicazione di un'agevolazione non richiesta a tempo debito con la regolare dichiarazione, è utilizzabile lo strumento della dichiarazione correttiva nei termini, ma non quello della dichiarazione integrativa. Trattasi nel caso di specie dell'utilizzo della procedura indicata dalla circolare 31/E/2013 onde beneficiare della detassazione ex art. 6, commi da 13 a 19, l. 388/2000 (Tremonti Ter). In altri termini, la decisione del contribuente di avvalersi di un beneficio fiscale non può essere ricondotta ad una ipotesi di "errore o omissione nella dichiarazione dei redditi" che giustifica la presentazione di una dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8 e 8 bis, del d.P.R. n. 322 del 1998). Posto che la scelta di avvalersi o meno di una agevolazione rientra nella discrezionale volontà della parte, il contribuente per usufruire della agevolazione ambientale in questione poteva utilizzare solo lo strumento della richiesta di rimborso (art. 38 d.P.R. 602/73) e non una dichiarazione integrativa a favore. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 6, commi da 13 a 19, l. 388/2000; 2704 c.c.; circolare 31/E/2013; art. 2, comma 8 e 8 bis, d.P.R. n. 322 del 1998; art. 38, d.P.R. 602/73

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 13378 del 30 giugno 2016; Cassazione, sentenza n. 102339 del 26/04/2017

151. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3520 del 1° ottobre 2021. Presidente: Catania, Estensore: Mietto

Monitoraggio fiscale – Norma di natura sostanziale – Applicazione retroattiva – Illegittimità.

Secondo la giurisprudenza di legittimità ormai consolidata, l'art. 12 del d.l. 78/2009 (il quale ha introdotto la presunzione secondo cui gli investimenti detenuti in territori a regime fiscale privilegiato, non comunicati ex art. 4 del d.l. 167 /1990, siano redditi sottratti a tassazione) ha natura di norma sostanziale e conseguentemente non è suscettibile di applicazione retroattiva. (F.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018; Cass. Civ, sez. V, sentenza n. 31243 del 29 novembre 2019; Cass. Civ, sez. V, sentenza n. 33893 del 19 dicembre 2019

152. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3560 del 4 ottobre 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Latti

Spese di sponsorizzazione – Associazione sportive dilettantistiche – Presunzione legale assoluta – Sussistenza dei presupposti di legge – Deducibilità – Antieconomicità della spesa – Irrilevanza.

Secondo la costante giurisprudenza della Suprema Corte, l'art. 90, comma 8, l. 289/2002 ha introdotto una presunzione legale assoluta circa natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, delle spese di sponsorizzazione col ricorrere delle seguenti condizioni: a) che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) che sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale. Poiché non esiste un tariffario per le sponsorizzazioni, queste devono essere ammesse in deduzione se rispettano le condizioni previste dalla legge, indipendentemente dalla supposta antieconomicità, la quale è una mera valutazione dell'ufficio che non costituisce elemento idoneo a contrastare la presunzione legale prevista dalla citata l. 289/2002. (G.M.)

Riferimenti normativi: l. 289/2002, art. 90, comma 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017; Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza n. 14232 del 7 giugno 2017; Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza n. 17973 del 9 luglio 2018; Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza n. 26590 del 22 ottobre 2018

153. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4353 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Bucciardo

Agevolazioni per associazioni sportive dilettantistiche – Requisiti per l'accesso al regime agevolativo – Onere della prova.

In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione dell'imposta prevista dall'art. 148 d.P.R. n. 917/1986 in 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, ovvero dalla partecipazione degli associati alla vita dell'associazione, il cui onere probatorio incombe sul contribuente. (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 148, d.P.R. n. 917/1986

154. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4737 del 27 dicembre 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey

Imputazione redditi al contribuente – Interposizione fittizia o reale.

Ai sensi dell'art. 37, comma 3, d.P.R. 600/73 "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona". Si tratta all'evidenza di una previsione diretta ad evitare fenomeni di interposizione fittizia in grado di alterare la fattispecie soggettiva su cui si fonda il sistema dell'imposizione personale. Di recente, la Suprema Corte ha statuito nel senso che l'art. 37, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 non esaurisce la sua portata esclusivamente all'ipotesi della simulazione relativa, nell'ambito della quale può comprendersi anche l'interposizione fittizia, ma si estende anche ad operazioni elusive costituite da operazioni effettive e reali. Pertanto, è pienamente valido l'accertamento con il quale il Fisco imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente, soggetto interponente ne è l'effettivo titolare, senza che si debba distinguere tra interposizione fittizia o reale. (M.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 37, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, ordinanza n. 18692 del 30.06.2021; Cassazione civile, sentenza n. 27625 del 30.10.2018

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA	pag. 55
RIMBORSI	pag. 56
ACCERTAMENTO E CONTESTAZIONE VIOLAZIONI	pag. 57
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 57

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA

155. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 182 del 27 luglio 2021.

Presidente: Febbraro, Estensore: Febbraro

Diritti doganali – Royalties.

Perché le royalties siano assoggettabili a tassazione doganale, il venditore/esportatore deve avere il potere contrattuale di esigere, per conto e nell'interesse del terzo licenziante, il pagamento delle royalties da parte dell'acquirente/importatore. Grava, peraltro, sull'Agenzia delle Dogane e Monopoli l'onere di valutare in concreto, a seguito dell'esame dell'assetto contrattuale se le royalties devono essere incluse nel valore imponibile. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 4, d.lgs. n. 346 del 1990

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia n. 174/2013; Ctr Lombardia n. 4032/2018; Ctr Lombardia n. 3920/2018; Ctr Lombardia n. 3151/2018; Ctr Lombardia n. 2390/2017; Ctr Lombardia n. 271/2017; Ctr Lombardia n. 163/2015

156. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 239 del 27 ottobre 2021.

Presidente: Abate, Estensore: Mancini

Contratti di licenza – Royalties – Inclusione nel valore di dogana solo se condizione della vendita.

L'inclusione delle royalties o diritti di licenza nel valore di dogana non è automatica, essendo infatti 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" 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. (D.Co.)

Riferimenti normativi: Reg. (UE) 952/2013, artt. 70 e 71

157. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 304 del 21 dicembre 2021.

Presidente: Montanari, Estensore: Montanari

Valore della merce dichiarato in dogana – Royalties – Rilevanza degli accordi contrattuali.

Nel caso di specie la Dogana aveva accertato un maggior dazio e una maggiore Iva sul presupposto che il valore della merce dichiarato in dogana non includesse le somme dovute dall'importare al licenziante a titolo di royalties. In base all'art. 71 del Codice Doganale Comunitario, i diritti di licenza relativi alle merci assumono rilevanza ai fini impositivi solo qualora i diritti di licenza rappresentino una condizione per la vendita delle merci, con la conseguenza che la Dogana è tenuta a valutare le clausole contrattuali onde accertare se il venditore possa vendere le merci o il compratore possa acquistarle senza pagamento di royalties. (G.O.)

Riferimenti normativi: art. 71 c.d.c.

158. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 4052 del 10 novembre 2021. Presidente: Taddei, Estensore: Taddei

Atto di rettifica dell'accertamento in base ad una diversa voce tariffaria – Presunto maggiore valore della merce – Mancanza del contraddittorio endoprocedimentale – Legittimo.

In materia di dazi doganali, è legittimo l'atto di rettifica dell'accertamento emesso dall'amministrazione senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, sia perché detta disposizione normativa, cui rinvia l'art. 245 del codice doganale, si applica esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività del contribuente; sia perché, in generale, la violazione del diritto al contraddittorio nel corso del procedimento amministrativo può portare, in base alla giurisprudenza della CGUE, all'annullamento del provvedimento conclusivo solo se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa. (O.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 218/2019

RIMBORSI

159. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 444 del 22 luglio 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini

Carenza di potere impositivo – Ripetizione indebito – Termine prescrizionale.

La ripetizione di tributi doganali incassati dall'amministrazione in carenza di potere impositivo (nel caso di specie trattavasi dell'addizionale provinciale di cui all'art. 6, d.l. 511/88 di cui era stata accertata l'incompatibilità col diritto unionale), attesa l'inesistenza di una norma che preveda la decadenza biennale per la ripetizione di somme riscosse in violazione del diritto comunitario, è soggetta all'ordinaria prescrizione decennale, ai sensi dell'art. 2946 c.c. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 511/88, art. 6

160. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4656 del 22 dicembre 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Calà

Consumo di gas naturale – Eccedenza di versamento in acconto – Credito – Utilizzo in compensazione – Termine di prescrizione biennale – Decorrenza dall'ultima dichiarazione di consumo.

In materia d'imposta sulla produzione e sui consumi, il rimborso (o la corrispondente detrazione) dell'accisa indebitamente pagata deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni, decorrenti dalla data di presentazione della dichiarazione annuale, con la conseguenza che, nel caso di versamento di acconti risultati maggiori del dovuto, questi devono sommarsi con il credito d'imposta relativo all'anno successivo, derivandone che il saldo creditorio va a costituire un nuovo credito rispetto a quelli precedentemente maturati. Ciò in quanto il pagamento dell'accisa deve essere effettuato in rate di acconto mensili entro la fine di ciascun mese, calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente e il versamento a conguaglio è effettuato entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferisce, per cui le rate mensili di versamento dell'accisa non corrispondono ad autonomi adempimenti di autonomi debiti, bensì a modalità di adempimento di un unico debito, frazionato. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/95

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 9283 del 17 aprile 2013

ACCERTAMENTO E CONTESTAZIONE VIOLAZIONI

- 161. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4345 del 7 dicembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Importazione – Dazi antidumping – Contabilizzazione a posteriori – Presupposti.

In tema di importazione – nonostante l'art. 220 c.d.c. (Regolamento 2913/1992, Codice Doganale Comunitario) prevede che “non si procede alla contabilizzazione a posteriori [...] quando l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede” – va confermata la possibilità di contabilizzare “a posteriori” i dazi doganali ove ne ricorrano i presupposti. In particolare, per poter applicare la norma citata, l'errore dell'autorità doganale deve concretizzarsi in un “errore attivo” tale da creare legittimo affidamento dell'importatore. Ed invero, l'importatore è tenuto a sopportare il rischio derivante da un documento commerciale che si riveli falso in occasione di un successivo controllo, considerato che la Comunità non è tenuta a sopportare le conseguenze pregiudizievoli di comportamenti scorretti dei fornitori degli importatori, che derivano dalla scelta effettuata dal contribuente riguardo al soggetto fornitore/esportatore con cui concludere rapporti commerciali. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 220 c.d.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 4693/2020

- 162. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4346 del 7 dicembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Decadenza – Decorrenza dalla trasmissione della notitia criminis.

La scadenza del termine triennale di decadenza di cui all'art. 11 d.lgs. 347/1990, non impedisce l'attività di accertamento quando la mancata determinazione del dazio sia avvenuta a causa di un atto perseguibile penalmente (a prescindere dall'esito di condanna o di assoluzione del giudizio), purché sia trasmessa, nel corso del triennio, la “notitia criminis”. La proroga presuppone pertanto che nel triennio decorrente dalla data dell'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione emetta un atto nel quale venga formulata una notizia di reato tale da individuare un fatto illecito, penalmente perseguibile. Inoltre, la previsione di cui all'art. 220 c.d.c. secondo cui “non si procede alla contabilizzazione a posteriori quando [...] l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede” rileva solo ove si tratti di “errore attivo” dell'autorità doganale tale da creare un legittimo affidamento dell'importatore, inteso come un quid pluris, come ad esempio il rilascio di una certificazione di origine. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 11 d.lgs. 374/1990; art 220 c.d.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. n. 247/2011; Cass. civ. n. 24716/2020

DISCIPLINA SANZIONATORIA

- 163. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 500 del 6 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Alessi**

Indennità di mora – Compatibilità.

La sanzione amministrativa irrogata dalla Agenzia delle dogane e monopoli nei confronti del contribuente per la sua recidività non è incompatibile con l'indennità di mora. Le due misure

hanno natura e funzione diverse: la prima afflittiva e la seconda integrativa del patrimonio leso, cioè risarcitoria. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471 del 1997, art. 13, commi 1 e 3; d.lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4

164. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 500 del 6 ottobre 2021.

Presidente: Macca, Estensore: Alessi

Indennità di mora – Diversità – Proporzionalità e ragionevolezza.

La contestuale irrogazione da parte della Agenzia delle dogane e monopoli della sanzione amministrativa per recidività e dell'indennità di mora non viola i principi di proporzionalità e ragionevolezza, attesa la diversità delle misure sia sul piano strutturale che sul profilo offensivo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471 del 1997, art. 13, commi 1 e 3; d.lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4

165. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 227 del 15 ottobre 2021.

Presidente: Spera, Estensore: Mancini

Indennità di mora – Compatibilità.

L'indennità di mora di cui all'articolo 3, comma 4 d.lgs. 504/95 riveste una funzione reintegrativa del patrimonio leso, a differenza delle sanzioni amministrative previste dall'articolo 13 del d.lgs. 471/92 che hanno natura afflittiva. Le due norme, proprio in ragione della loro diversità funzionale, sono da ritenersi pienamente compatibili e l'applicazione alla stessa fattispecie sia della sanzione che dell'indennità di mora è del tutto legittima e non realizza un cumulo di sanzioni. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1995; d.lgs. n. 417 del 1992

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – ACCISE

RESPONSABILITA' SOLIDALE	pag. 59
TERMINE E MODALITA' DI PAGAMENTO	pag. 59
RIMBORSO	pag. 59
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 60
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 60

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE

RESPONSABILITA' SOLIDALE

- 166. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3019 del 29 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Impianto stradale di distribuzione di carburanti –Titolare della concessione e gestore – Esercizio dei poteri d'ispezione e controllo – Onere della prova.

In materia di accise, il titolare della concessione dell'impianto stradale di distribuzione di carburanti è responsabile in solido, in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo del prodotto energetico soggetto ad accisa, con il gestore dell'impianto. Per liberarsi da una simile responsabilità, il concessionario dovrà dimostrare di aver fatto diligente esercizio dei suoi poteri d'ispezione e controllo, concessi dalla legge, sull'impianto. Nell'ipotesi in cui simile circostanza non sia stata da questi provata, a nulla rileva la natura delittuosa del contegno adottato dal titolare della gestione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 25, co. 5

TERMINE E MODALITA' DI PAGAMENTO

- 167. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3318 del 17 settembre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo**

Comunicazione di cessazione temporanea di attività di vendita gas naturale – Sospensione pagamento conguagli mensili sulla base della dichiarazione annuale dell'anno precedente – Illegittimità – Obbligo di prosecuzione dei pagamenti mensili e di richiesta di rimborso in sede di conguaglio annuale.

In attesa delle determinazioni dell'Amministrazione in ordine alla comunicazione di cessazione attività, la società contribuente deve continuare a versare (salvo conguaglio) gli acconti mensili calcolati sulla base dei consumi dell'anno precedente, non essendole riconosciuta dalla norma alcuna facoltà di ridurli unilateralmente, prima dell'autorizzazione da parte dell'Ufficio. Non rileva in contrario che fosse nel frattempo già venuto meno (e per fatto non imputabile alla contribuente) il presupposto impositivo dell'accisa, trattandosi di circostanza di cui si doveva tenere conto, come previsto dalla stessa norma citata, in sede di conguaglio, con conseguente esclusione di alcuna violazione sia del principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.), sia della "duplicazione d'imposta" prospettata dalla ricorrente/appellata. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUA, art. 26, comma 13

RIMBORSO

- 168. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 323 del 31 dicembre 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Mancini**

Istanza di rimborso – Decorrenza termine.

L'art. 14 TUA (Testo Unico Ambientale) prevede, al comma 1, che "l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata" e prosegue, al comma 2, specificando che "(...) il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato". La definizione del dies a quo di decorrenza del termine di decadenza biennale ex art. 14 TUA per la proposizione dell'istanza di rimborso della maggiore accisa assolta postula la definizione del meccanismo di versamento delle accise. Ai sensi dell'art. 56 TUA e, anche, dell'art. 26 TUA – che pur contemplando le particolari

disposizioni vigenti in materia di gas naturale, presenta identica struttura normativa – il pagamento dell'accisa deve essere effettuato in rate di acconto mensili entro la fine di ciascun mese, calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente, mentre il versamento a conguaglio è effettuato entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce. Da ciò ne consegue che le rate mensili di versamento dell'accisa non corrispondono ad autonomi adempimenti di autonomi debiti, bensì a modalità di adempimento di un unico debito, frazionato, appunto, in più rate. (M.F.)

Riferimenti normativi: artt. 14, 26 e 54 TUA

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 25608 del 2020

DISCIPLINA SANZIONATORIA

169. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 101 del 14 settembre 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Tributi armonizzati – Prodotti energetici – Tardivo versamento.

In tema di accise, nell'ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di consumo sul gas, trova applicazione la sola sanzione di cui all'art. 3, quarto comma, del d.lgs. n. 504 del 1995, costituita dal pagamento di un'indennità di mora, avente funzione di reintegrazione del patrimonio leso, sanzione non cumulabile, in virtù del principio di specialità nonché di quelli di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità, con quella prevista in via generale dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 218/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 30034 del 21 novembre 2018

DECADENZA E PRESCRIZIONE

170. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3556 del 13 settembre 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Petrone

Termine biennale per la domanda di rimborso – Natura “revolving” del credito – Sussiste.

Il credito da eccedenza di versamento di accise ha natura sostanzialmente “revolving”, rinnovandosi di anno in anno per la somma risultante a credito dalla relativa dichiarazione, senza essere sottoposto ad alcun termine decadenziale, se non al maturare del biennio decorrente dalla data in cui il meccanismo della detrazione non possa più operare per la mancanza di ulteriori importi a debito. Il termine di decadenza biennale non trova applicazione fintantoché opera il meccanismo di compensazione previsto dall'art. 56, d.lgs. n. 504/1995 e quindi, esso decorre solo dal momento in cui, per effetto della cessazione dell'attività, l'anzidetto meccanismo non ha più modo di operare. Di conseguenza, In tema di accise sull'energia elettrica, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale, costituendo una modalità di pagamento dell'imposta – in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto – non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza ex art. 14, comma 2, TUA, per il rimborso dell'eventuale credito di imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo. (P.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass., n. 28063/2019, n. 20628/2019, n. 22215/2019, n. 16264/2019

Titolo III FINANZA LOCALE

CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)	pag. 61
DIRITTO CAMERALE	pag. 61
ICI/IMU/IMIS	pag. 61
Abitazione principale e relative pertinenze	pag. 61
Fabbricati rurali ad uso strumentale	pag. 66
Terreni	pag. 66
Aree edificabili	pag. 67
Altri fabbricati	pag. 69
Fabbricati Gruppo Catastale	pag. 73
ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)	pag. 74
IRAP	pag. 77
Requisiti oggettivi	pag. 77
Requisiti soggettivi	pag. 77
TARES/TARI/TAR SU	pag. 78
Tariffa	pag. 78
TASI	pag. 79
Fabbricati rurali ad uso strumentale	pag. 79
Altri fabbricati	pag. 79
ALTRO	pag. 80

Titolo III FINANZA LOCALE

CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)

171. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4767 del 22 dicembre 2021. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa

Avviso di accertamento – Imposta comunale sulla pubblicità – Plurimi segnali su unico supporto pubblicitario – Tassazione autonoma di ciascun segnale.

Nel caso di una pluralità di segnali (nel caso di specie: frecce) collocati su un unico supporto e pubblicizzanti imprese diverse, la liquidazione della relativa imposta comunale avviene con riferimento al singolo segnale in base alla superficie espositiva utilizzata dal medesimo (e non "unitariamente" sulla base della dimensione dell'intero supporto pubblicitario). (Al.Ce.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI - 5, ordinanza n. 10459 del 2018

DIRITTO CAMERALE

172. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3421 del 24 settembre 2021. Presidente: Chindemi, Estensore: Porreca

Variazione classamento – Modifica della rendita – Efficacia del nuovo valore – Rimborso.

Nel caso di variazioni catastali che comportano una modifica della rendita attribuita all'immobile, e di conseguenza un diverso valore della base imponibile ai fini Imu, il nuovo valore è efficace dal momento della sua notifica ma, con riferimento alle annualità ancora "sospese", ossia assoggettate ad accertamento, l'eventuale valore inferiore è certamente utilizzabile ai fini del rimborso dell'Imu versata sulla base della rendita precedente. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

ICI/IMU/IMIS

Abitazione principale e relative pertinenze

173. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 507 dell'8 ottobre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Perini

Imu – Agevolazione abitazione principale – Rapporto tra fonti.

In tema di Imu, i Regolamenti comunali non possono in alcun modo derogare ad una fonte normativa di rango superiore, quale è il d.l. n. 201/2011, il quale prevede che un solo immobile della famiglia possa godere dell'agevolazione prevista per l'abitazione principale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011

174. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 507 dell'8 ottobre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Perini

Imu – Agevolazione abitazione principale – Natura eccezionale – Capacità contributiva – Deroga.

L'agevolazione fiscale per la cosiddetta "abitazione principale" spetta solo in presenza dei requisiti dettati dalla legge. L'art. 13, co. 2, del d.l. n. 201/2011, giacché disposizione agevolativa, ha "natura eccezionale", dunque deve essere interpretata in maniera rigorosa e restrittiva, perché costituisce una deroga al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13; art. 53 Cost.

175. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 507 dell'8 ottobre 2021.
Presidente: Chiappani, Estensore: Perini

Imu – Agevolazione abitazione principale – Intero nucleo familiare.

L'abitazione principale rispetto alla quale trova applicazione l'agevolazione di cui all'art. 13, co. 2, del d.l. n. 201/2011, è quella in cui risiede, anche anagraficamente, l'intero nucleo familiare, quindi entrambi i coniugi. Ne discende che se costoro hanno residenze in luoghi diversi, "un'abitazione principale" riferita al nucleo familiare non esiste e dunque non c'è diritto all'esenzione Imu. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13

176. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 516 del 19 ottobre 2021.
Presidente: Vitali, Estensore: Caldarelli

Imu – Abitazione principale – Condizioni.

Per abitazione principale, ai sensi dell'art. 13, co. 2, del d.l. n. 201/2011, si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

177. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 516 del 19 ottobre 2021.
Presidente: Vitali, Estensore: Caldarelli

Imu – Abitazione principale – Condizioni – Necessaria presenza di entrambe.

In tema di Imu, per poter usufruire della agevolazione di cui all'art. 13, co. 2, del d.l. n. 201/2011, due sono i requisiti da soddisfare, e cioè l'immobile deve costituire la dimora abituale e la residenza anagrafica del nucleo familiare. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

178. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 516 del 19 ottobre 2021.
Presidente: Vitali, Estensore: Caldarelli

Imu – Agevolazione abitazione principale – Applicazione analogica – Esclusa.

In tema di Imu, l'art. 13, co. 2, del d.l. n. 201/2011 costituisce una norma agevolativa di stretta interpretazione, che non può essere estesa per via analogica. Il tenore letterale della norma di cui all'art. 13, comma 2, d.l. 201/2011, in ordine alla definizione di "abitazione principale" ai fini Imu, è chiaro e si diversifica in modo evidente dalla previsione in tema di Ici. L'abitazione principale ai fini Imu è solo quella in cui tanto il contribuente quanto il di lui nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente, a nulla rilevando le esigenze che hanno comportato le divergenze tra residenza anagrafica del contribuente e quella dei suoi familiari. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 4166/2020, 4170/2020, 20130/2020

179. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 522 del 29 ottobre 2021.
Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Imu – Abitazione principale – Condizioni.

In tema di Imu, ai sensi dell'art. 1 comma 741 della legge 160/2019 (e prima ancora dell'art. 13, comma 2 d.l. 201/2011) per abitazione principale (come tale esente da Imu e Tari) deve intendersi l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano

abituamente e risiedono anagraficamente. I due requisiti devono sussistere congiuntamente. Nel caso di specie, la contribuente, per sua ammissione oltre che per gli accertamenti della polizia locale, non ha dimorato abitualmente nell'immobile (bensì all'estero), né vi ha risieduto anagraficamente, essendo stata cancellata per irreperibilità, con provvedimento emesso dal Comune di Brescia. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. n. 160 del 2019, art. 1, comma 741; d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

180. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 524 del 29 ottobre 2021.

Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Imu – Abitazione principale – Condizioni.

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. Se ne deduce che se il nucleo familiare è scisso, nel senso che i componenti dimorano e risiedono anagraficamente in comuni diversi, l'agevolazione non spetta a nessuno dei due. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 2

181. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 622 del 30 dicembre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi

Abitazione principale – Definizione – Casa coniugale – Obbligo di convivenza – Dimora abituale.

Il concetto di abitazione principale, è quello secondo cui per residenza della famiglia deve intendersi il luogo di ubicazione della casa coniugale, perché questo luogo individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia, luogo peraltro dove, pur tenuto conto di tutti gli adattamenti resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuge, si realizza l'obbligo di convivenza posto dall'art. 143 c.c. Un'unità immobiliare può evidentemente essere riconosciuta abitazione principale, solo quando costituisce la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari. (G.G.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 143; d.lgs. 504 del 1992, art. 8, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 24 aprile 2001, n. 6012; Cassazione, sentenza 21 giugno 2017, n. 15444

182. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 311 del 23 dicembre 2021.

Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore

Accertamento Imu – Agevolazione abitazione principale – Insussistenza.

Nel caso di specie il nucleo familiare era costituito da due coniugi, non legalmente separati, aventi residenza in due diversi comuni. La Commissione Tributaria Provinciale di Como ha escluso l'applicazione della agevolazione per abitazione principale in capo ad uno dei due coniugi non ricorrendo il presupposto della residenza dei coniugi nel medesimo comune. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/11, conv. in l. n. 214/11, art. 13, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 28534 del 2020; Cassazione, sentenza n. 21873 del 2020; Cassazione, sentenza n. 4166 del 2020

183. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 98 del 10 settembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni

Imu – Abitazione principale – Agevolazione spettante per una sola unità immobiliare per nucleo familiare – Separazione legale dei coniugi residenti in immobili diversi – Condizione – Non necessita.

L'esclusione dall'Imu per l'abitazione principale, nell'ipotesi in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, non postula che la residenza disgiunta del nucleo familiare derivi da uno stato di separazione legale di questi ultimi. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

184. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 108 del 10 novembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Bussani

Imu – Unità abitative distinte – Proprietà di soggetti legati da rapporti familiari – Funzionale indipendenza dei cespiti – Esenzione dall'imposta – Non sussiste.

L'esenzione dell'imposta sul componente immobiliare spetta per una sola unità abitativa così come risultante dall'accatastamento. Non rileva che, dal punto di vista fattuale, l'utilizzazione, quale abitazione principale, riguardi più unità catastali. Inoltre, la residenza anagrafica e la dimora abituale in più unità catastali, ad uso abitativo, ubicate nello stesso Comune, da parte dei componenti dello stesso nucleo familiare, non dà diritto ad esenzione del tributo oltre a quella spettante per una sola unità catastale con funzioni abitative ed alle inerenti pertinenze. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 13, comma 2, d.l. n. 201/2011

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 25902/2008, 3393/2010 e 17015/2019

185. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2602 del 9 luglio 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Fimmanò

Esenzione Imu – Abitazione principale – Requisiti.

Si ritiene corretta la ricostruzione secondo cui il legislatore, con la norma di cui si discute nel caso concreto, abbia introdotto due requisiti, uno formale e l'altro sostanziale, al fine di poter beneficiare dell'esenzione Imu; il requisito formale coinciderebbe con il trasferimento della residenza anagrafica presso l'immobile che rappresenta l'abitazione principale e, quello sostanziale, che si realizza in presenza del dato di fatto per cui il contribuente dimora abitualmente in quella casa. (A.D.)

Riferimenti normativi: articolo 13, comma 2, d.l. 201/2011

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 531/2019

186. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3720 del 13 ottobre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin

Imu – Immobile dichiarato inagibile o inabitabile – Assenza di perizia tecnica – Riduzione dell'imposta – Sussiste.

In materia Imu, qualora l'immobile sia dichiarato inagibile o inabitabile, l'imposta deve essere ridotta, ai sensi del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 8, comma 1, nella misura del 50 per cento anche in assenza di richiesta del contribuente, poiché, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede, non può essere richiesta a quest'ultimo la prova di fatti già noti all'ente impositore. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 8, comma 1

187. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3808 del 21 ottobre 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Baldi

Imu – Esenzione – Alloggi sociali – Spettanza – Obbligo apposita dichiarazione – Non sussiste.

A norma del comma 4 dell'articolo 2 del d.l. n. 102/2013, convertito con modificazioni dalla l. 28 ottobre 2013, n. 124, "i fini dell'applicazione della disciplina in materia di Imu, le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, sono equiparate all'abitazione principale. A decorrere dal 1° gennaio 2014 sono equiparati all'abitazione principale i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture ((..)) 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008". Pertanto, a decorrere dal 01/01/2014 gli alloggi sociali sono equiparati all'abitazione principale e quindi esenti a fini Imu. È poi previsto, dal successivo comma 5 bis, uno specifico onere dichiarativo, ma tale onere non trova applicazione al caso di specie in quanto due sono le fattispecie di esenzione (unità immobiliari delle cooperative edilizie equiparate ad abitazione principale, e i fabbricati destinati ad alloggi sociali): solo per le cooperative sociali, per le quali l'esenzione riguarda le singole unità immobiliari ove adibite ad abitazione principale (e la specificazione è necessaria, trattandosi di alloggi formalmente di proprietà della cooperativa) sussiste l'obbligo dichiarativo, mentre per gli alloggi sociali l'esenzione riguarda i "fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali", e tale destinazione è "a monte", (ricavabile dal decreto ministeriale 22 aprile 2008), e non necessita di alcuna dichiarazione. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: articolo 2, d.l. n. 102/2013

188. Commissione tributaria Regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 4009 del 5 novembre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero

Avviso di accertamento ai fini Imu – Trustee – Rinuncia del trustee non trascritta – Titolarità dell'immobile in capo al trustee in base alle risultanze catastali – Legittimo.

In caso di beni immobili conferiti in un trust traslativo, il soggetto passivo dell'imposta è il trustee, siccome divenuto titolare della proprietà degli stessi e tenuto, in quanto tale, ad amministrarli e a sostenerne le spese, non assumendo rilevanza, a tali fini i limiti ai relativi poteri e doveri imposti dal disponente nell'atto istitutivo e l'effetto segregativo proprio dell'istituto. In un regime legale di pubblicità immobiliare, è dunque corretto che l'Ente impositore dell'Imu agisca, ex art. 9, co 1, d.gs. n. 23/2011, nei confronti del proprietario risultante dai registri immobiliari e dal catasto, non rilevando la rinuncia dell'incarico da parte del trustee non trascritta. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 9, d.lgs. n. 23/2011

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 29888/2020

189. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4399 del 12 dicembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro

Imu – Agevolazione "prima casa" – Presupposti.

In tema di Imu, l'esenzione prevista per la casa principale dall'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011 richiede non soltanto che il possessore e il suo nucleo familiare dimorino stabilmente in tale immobile, ma altresì che vi risiedano anagraficamente. Ciò comporta la necessità che, in riferimento alla stessa unità immobiliare, tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma anche anagraficamente, come definitivamente chiarito dall'art. 1, comma 741, lett. b), primo e secondo periodo, della legge n. 160 del 2019. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/11, art. 13, comma 2; l. n. 160/19, art. 1, comma 741, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. 6-5, ordinanza n. 4166 del 19 febbraio 2020

Fabbricati rurali ad uso strumentale**190. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 256 del 12 luglio 2021.****Presidente: Fischetti, Estensore: Maurini****Imu – Agevolazione della riduzione della base imponibile al 50% per inagibilità o inabitabilità – Criteri e formalità per la sussistenza dell’agevolazione – Applicabilità del silenzio-assenso – Non sussiste.**

In applicazione norma contenuta nell’art. 13, comma 3, del d.l. n. 201/2011 che stabilisce che la base imponibile dell’Imu può essere ridotta del 50% per “i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell’anno durante il quale sussistono dette condizioni” disponendo altresì che “agli effetti dell’applicazione della riduzione alla metà della base imponibile i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione”, l’istituto giuridico del silenzio-assenso invocato tra i motivi di ricorso non risulta applicabile al caso in esame in quanto alla verifica di inagibilità dell’immobile non consegue in via automatica la riduzione dell’imposta ma risulta necessaria una ulteriore attività valutativa caratterizzata dalla discrezionalità amministrativa. Il silenzio-assenso non può, pertanto, trovare applicazione nei casi in cui si renda necessaria un’attività istruttoria, come risulta essere quello oggetto del presente ricorso. (L.S.)

Riferimenti normativi: art. 13, comma 3, del d.l. n. 201/2011

Terreni**191. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 291 del 21 dicembre 2021.****Presidente: Abate, Estensore: Abate****Mutamento della classificazione – Edificabilità – Decisione amministrativa – Obbligo di denuncia del contribuente – Non sussiste – Annullamento delle sanzioni.**

In tema di avvenuto passaggio del terreno dalla precedente classificazione a quella edificabile, è pacifico che tale novità in termini di destinazione urbanistica non nasce dalla volontà o determinazione del contribuente, ma da una decisione amministrativa alla quale quest’ultimo non ha partecipato. Ciò comporta che ogni effetto, ed in particolar modo quelli pregiudizievoli, possano avere corso solo dal momento in cui il soggetto interessato, nella specie proprietario-ricorrente, sia stato informato e messo in condizione di esercitare anche i propri diritti. Il ricorrente ha appreso della mutazione della classificazione del terreno solo dall’impugnato avviso di accertamento con la conseguenza che prima di tale momento il ricorrente non aveva alcun obbligo di presentare nuova denuncia sulla natura del terreno. Tale principio assorbe quello relativo alla necessità di comunicare all’Ente Comune un dato, non solo conosciuto, ma da lui prodotto. Le sanzioni contestate per l’omessa denuncia relative al terreno sono annullate. (R.d’A.)

Riferimenti normativi: artt. 2 e 5, d.lgs. n. 504/1992

192. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 386 del 10 novembre 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**Imu – Terreno pertinenziale – È tale se “graffato” al fabbricato principale.**

In materia di Imu, come indicato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, non si può ammettere a priori ed in via generica una definizione di pertinenza considerando tale “qualsiasi area edificabile limitrofa ad un fabbricato” solo perché considerata, od anche semplicemente utilizzata, dal proprietario del fabbricato a giardino. Nel caso di specie, si deve per contro rilevare che il terreno in questione non è “graffato” a livello catastale al fabbricato principale e

pertanto non può essere ritenuto parte integrante del fabbricato stesso originando così un'unica rendita catastale. Al riguardo, risulta inoltre rilevante che la ricorrente non abbia provveduto, attraverso l'apposita dichiarazione Ici/Imu, a dichiarare la pertinenzialità del suddetto terreno al fabbricato principale. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 201/2011, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., sent. 22128/2010

- 193. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4034 del 9 novembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Imu – Area destinata a “verde privato” – Esenzione – Non sussiste.

Ai fini Imu, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a “verde privato” non esclude l'oggettivo carattere edificabile della stessa ai sensi dell'art. 2 d.lgs. n. 504/1992, ma incide solo sulla determinazione del valore venale del bene e, conseguentemente, sulla base imponibile. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2

Aree edificabili

- 194. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 258 del 23 novembre 2021. Presidente: Spera, Estensore: Spera**

Imu – Aree edificabili – Riferimento allo strumento urbanistico generale adottato.

In tema di Imu, la natura urbanistica di un immobile deve essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, anche se non ancora approvato dalla Regione ovvero in mancanza degli strumenti urbanistici attuativi, sicché il venir meno della concreta possibilità di utilizzare il volume edificatorio non influisce sulla destinazione del bene attribuita dallo strumento urbanistico generale e, quindi, non fa diventare l'immobile stesso di natura agricola, ma incide solo sulla determinazione della base imponibile. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 36, comma 2, d.l. n. 223 del 2006

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza 23/01/2020, n. 1465

- 195. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 138 del 9 luglio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Imu – Area edificabile – Potenzialità edificatoria – Nozione.

In materia di Imu, per determinare l'edificabilità di un terreno è sufficiente l'attribuzione della potenzialità edificatoria, tenendo in considerazione il grado sfruttamento del territorio, derivando a questi fini il valore dell'area 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

- 196. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 4666 del 16 dicembre 2021. Presidente: Gaballo, Estensore: Benedetti**

Avviso di accertamento Imu – Non imponibilità dei terreni sottoposti a vincolo di destinazione – Non sussiste se edificabilità risulta dal piano regolatore.

I terreni sottoposti a vincoli di destinazione (nel caso di specie: ambiti di interesse provinciale e corridoio trasversale della rete verde) sono imponibili ai fini Imu se inseriti nel Piano di Governo del Territorio. La tassazione deve avvenire secondo il principio della perequazione urbanistica,

ossia stimando il valore in comune commercio del terreno sottoposto a vincoli in misura ridotta rispetto alle normali aree edificabili. (A.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 2 d.lgs. n. 504/1992; art. 13 d.l. n. 201/2011

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza 11/04/2008, n. 9510

197. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2940 del 27 luglio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Micheluzzi

Ici – Area edificabile – Sufficienza PRG – Sussiste.

Al fine dell'attribuzione della qualifica di area edificabile e della quantificazione del relativo valore fondato sul valore venale, deve aversi riguardo alla qualificazione attribuita all'area in questione nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (art.11-quaterdecies, comma XVI, d.l. 30/09/ 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 04/08/2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'articolo 2, comma primo, lettera b), del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992). (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 11-quaterdecies, comma XVI, d.l. 30/09/ 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 04/08/2006; art. 2, comma primo, lettera b), d.lgs. 30/12/1992, n. 504

198. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3340 del 17 settembre 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio

Imu – Area edificabile – Nozione.

La definizione normativa di area edificabile non deve intendersi legata alla concreta utilizzazione edificatoria del terreno, ma deve, al contrario, essere individuata in base alla qualificazione urbanistica attribuita al fondo dallo strumento urbanistico, che risulta di per se' sufficiente ad attribuire ad un terreno la natura di cespite imponibile ai fini Imu, a prescindere dall'effettiva destinazione d'uso attribuita all'area edificabile dal proprietario, ovvero dall'esistenza di vincoli urbanistici. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, lett. b), d.lgs. 504/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 25505 del 30 novembre 2006

199. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 3406 del 23 settembre 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Palma

Finzione di inedificabilità a favore di coltivatori diretti – Percezione di reddito da pensione – Irrilevanza.

L'art. 2 d.lgs. 30.12.1992 n. 504 stabilisce che "sono considerati 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". I soggetti indicati dal comma 1 dell'articolo 9 sono i coltivatori diretti o gli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale. I medesimi requisiti soggettivi sono stati richiamati ai fini dell'applicazione dell'Imu dall'art. 13 comma2 d.l. 201/2011. Il Comune, con un ragionamento esteso anche all'Ici, esclude che il contribuente possa fruire del beneficio in quanto titolare di reddito di pensione. Ma il ragionamento dell'appellante principale poggia su presunzioni indimostrate. Invero, l'Ufficio su cui incombe l'onere della prova in ordine ai presupposti impositivi, avrebbe dovuto dimostrare che il reddito di pensione fosse superiore a quello derivante dallo sfruttamento agricolo del fondo. L'esistenza di un altro reddito non può da sola comportare l'automatico disconoscimento del beneficio fiscale come invece pretenderebbe il Comune. Deve inoltre considerarsi che il

requisito della prevalenza richiesto dalla norma deve essere apprezzato anche sul piano del tempo dedicato all'attività agricola, che in presenza di un reddito di pensione, che non richiede com'è ovvio alcuna attività dedicata alla sua produzione, si deve ritenere pienamente sussistente. (G.V.M.)

Riferimenti normativi:

200. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4548 del 21 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Area sottoposta a vincolo di destinazione – Imposta comunale sugli immobili – Presupposto impositivo – Non sussiste.

In tema di imposta comunale sugli immobili (Ici), un'area compresa in una zona destinata dal p.g.r. a verde pubblico attrezzato o a parcheggio pubblico, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione. Ne deriva che un'area con tali caratteristiche non può essere qualificata come fabbricabile, e, quindi, il possesso della stessa non può essere considerato presupposto dell'imposta comunale sugli immobili. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5992 del 25 marzo 2015

Altri fabbricati

201. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 511 del 14 ottobre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti**

Imu – Esenzione – Utilizzo a fini istituzionali.

Ai fini dell'esenzione dall'Imu, non è sufficiente che gli immobili siano di proprietà dell'ente pubblico, ma occorre anche che siano concretamente utilizzati per i fini istituzionali dell'ente stesso o, quanto meno, che siano in corso procedimenti amministrativi finalizzati a tale scopo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

202. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 511 del 14 ottobre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti**

Imu – Utilizzo a fini istituzionali – Esenzione – Onere della prova.

In tema di Imu, l'onere della prova circa l'utilizzazione ai fini istituzionali degli immobili spetta alla parte che chiede l'esenzione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

203. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 251 del 16 novembre 2021. Presidente: Febbraro, Estensore: Febbraro**

Inagibilità immobile – Applicabilità aliquota ridotta 50% – Definizione di inagibilità ex Regolamento Comunale – Inapplicabilità al caso concreto – Inapplicabilità aliquota ridotta.

L'articolo 8, comma 1, d.lgs. n. 504/1992 prevede, per gli immobili inagibili, l'applicazione di una aliquota del 50%. Peraltro, anche sulla base del Regolamento Comunale del Comune di Brunate, si considerano inagibili gli immobili le cui strutture orizzontali siano lesionate in modo tale da costituire pericolo per cose persone con potenziale rischio di crollo: in assenza di prova che l'immobile del contribuente si trovasse in tali condizioni, l'aliquota ridotta non spetta. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: articolo 8, comma 1, d.lgs. n. 504/1992

204. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 110 del 12 ottobre 2021. Presidente: Massa, Estensore: Massa

Costituzione del diritto di abitazione – Soggettività passiva in capo al titolare del diritto reale – Sussiste – Trascrizione dell'atto costitutivo del diritto di abitazione – Non necessita.

L'atto costitutivo del diritto di abitazione è opponibile al Comune ai fini della identificazione del soggetto passivo Imu nel titolare del diritto di abitazione, in luogo del proprietario concedente, anche in ipotesi di omessa trascrizione nei pubblici registri, non rientrando l'ente territoriale tra i terzi che, avendo acquistato diritti sull'immobile, la disciplina sulla trascrizione intende tutelare. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1

205. Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza n. 18 del 4 ottobre 2021. Presidente: Chiodaroli, Estensore: Chiodaroli

Imu – Tasi – 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/Tasi sino alla riconsegna del bene al locatore. Tale interpretazione trova conferma nell'art. 9 d.lgs. 23/2011 che individua il soggetto passivo Imu nel locatario del bene per tutta la durata del contratto. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

206. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 151 del 2 agosto 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Pipponzi

Contratto di leasing di bene immobile – Risoluzione per inadempimento – Mancata riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore – Soggettività passiva in capo al concedente – Sussiste.

Ai fini dell'attribuzione della soggettività passiva Imu in caso di leasing, poiché il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula del contratto e per tutta la sua durata, la data che assume rilevanza non può che essere quella in cui cessa di avere efficacia il contratto in questione e non quella in cui il bene torna nel pieno possesso della società di leasing, giacché quest'ultima ipotesi, oltre a collidere con il dato normativo, finisce col rimettere al concedente l'individuazione del soggetto passivo dell'imposta, potendo lo stesso concedente ritardare ad libitum il momento in cui ricevere in restituzione il bene ovvero persino posticiparlo all'infinito anche solamente omettendo di procedere alla stipula del verbale di riconsegna. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019

207. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 4647 del 15 dicembre 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi

Avviso di accertamento – Immobile inagibile – Variazione catastale.

La riduzione dell'Imu al 50% relativamente all'immobile dichiarato inagibile trova applicazione anche in seguito alla variazione dei dati catastali del suddetto immobile, purché lo stato di inagibilità sia noto al Comune. (A.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 1, d.lgs. 504/92

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 26 marzo 2021, n. 8592

208. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 4780 del 22 dicembre 2021. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani

Avviso di accertamento – Liquidazione di società di capitali – Responsabilità dei soci per le obbligazioni tributarie della società cancellata.

In seguito alla liquidazione ed alla conseguente cancellazione della società, i soci succedono nei rapporti debitori facenti capo alla società cancellata a prescindere dall'aver goduto o meno di un qualche riparto. L'assenza di un residuo attivo da assegnare ai soci non implica a priori la carenza di interesse dell'Amministrazione finanziaria ad agire nei confronti dei soci, ma la responsabilità di questi ultimi per le obbligazioni tributarie della società cancellata è commisurata all'ammontare delle somme percepite in sede di riparto. (A.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza 9672 del 2018; Cass., ordinanza 25530/2021

209. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 102 del 14 settembre 2021. Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Imu – Fondo comune d'investimento – Soggetto passivo – Possessore dell'immobile.

In materia di Imposta Municipale Unica (c.d. "Imu"), non è applicabile la norma di esenzione contenuta nell'art. 2, sesto comma, d.l. n. 351/2001 agli immobili pubblici conferiti in fondo immobiliare di diritto inglese, gestito da un operatore economico che agisce nel campo e nel mercato della gestione immobiliare con finalità di redditività, poiché questi immobili non sono utilizzati per gli scopi istituzionali degli enti pubblici; di conseguenza, l'imposta è dovuta dalla società che gestisce il fondo. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 351/2001

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 29888 del 30 dicembre 2020

210. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 281 del 19 luglio 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto

Esenzione Imu – Fabbricati destinati dall'impresa costruttrice alla vendita – Obbligo di dichiarazione – Decadenza.

Ai fini dell'esenzione Imu prevista dall'art. 2, comma 2, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102 per "i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati", occorre osservare quanto previsto dal comma 5-bis della citata disposizione che pone l'obbligo di presentare, a pena di decadenza dal beneficio, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale approvato con il d.m. 30 ottobre 2012. Non hanno valenza interpretativa le disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio 2020 (art. 1, co. 769, l. 160/2019) che hanno riformulato la disciplina in esame con effetto da 1° gennaio 2020, riproponendo le medesime agevolazioni, senza tuttavia prevedere alcuna forma di decadenza in caso di mancata presentazione della dichiarazione. Di conseguenza, in virtù della normativa vigente *ratione temporis*, la presentazione della dichiarazione in riferimento ha valore costitutivo dell'agevolazione, essendo prescritta a pena di decadenza dell'agevolazione stessa. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 201/2011, art. 13, comma 9-bis; d.l. 102/2013, art. 2; l. 160/2019, art. 1, co. 751

211. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 297 del 21 luglio 2021. Presidente: Petrucci, Estensore: Petrucci

Esenzione Imu – Fabbricati destinati dall'impresa costruttrice alla vendita – Assenza della apposita dichiarazione – Non spetta.

Ai fini dell'esenzione Imu prevista dall'art. 2, comma 2 del d.l. 31 agosto 2013, n. 102 per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, il soggetto passivo è tenuto a presentare, a pena di decadenza, entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica (art. 2, comma 5-bis, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102). Tale adempimento – che è inderogabilmente previsto a pena di decadenza – ha un'importanza fondamentale, poiché, costituendo un presupposto necessario per il godimento dell'agevolazione, consente alla Pubblica Amministrazione di esperire gli opportuni controlli e di operare le prescritte valutazioni di competenza. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 201/2011, art. 13, comma 9-bis; d.l. 102/2013, art. 2, co. 5-bis

212. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 419 del 15 dicembre 2021. Presidente: Petrucci, Estensore: Petrucci

Imu – Risoluzione del contratto di leasing – Dovuta dal locatore – Detenzione dell'immobile – Non rileva.

In caso di risoluzione del contratto di "leasing", in base al disposto di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo Imu torna ad essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto, ai fini impositivi, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì 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, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di Tributo per i servizi indivisibili (Tasi), dovuta viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 29973 del 19 novembre 2019

213. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4306 del 30 novembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Esenzione Imu/Ici – Immobili sociali – Destinazione – Interpretazione.

Con riferimento ad immobili gestiti dall'ALER, in materia di ICI, l'esenzione di cui al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. (i) – opera alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse. Infatti, in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati. Ne consegue che l'alloggio sociale si individua nell'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non

sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. In definitiva deve affermarsi che per gli alloggi assegnati dall'ALER si applica una detrazione Imu di 200 euro e dell'aliquota ordinaria (o di quella minore determinata dal Comune di riferimento). Ciò perché in tema di Ici, mentre le riduzioni e le detrazioni dell'imposta previste dall'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992 sono applicabili, per esplicita previsione, agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari, viceversa tali alloggi non possono beneficiare dell'aliquota ridotta per gli immobili destinati ad abitazione principale, prevista dall'art. 4, comma 1, del d.l. n. 437 del 1996, conv., con modif., in l. n. 556 del 1996, atteso che quest'ultima norma espressamente circoscrive l'ambito di applicazione del beneficio alle sole persone fisiche e ai soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, escludendo pertanto gli istituti autonomi case popolari. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 8, comma 4; d.l. 437/1996, art. 4, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 16 ottobre 2019, n. 26189

Fabbricati Gruppo Catastale

214. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 405 del 1° luglio 2021.

Presidente: Vitali, Estensore: Serena

Accertamento catastale – Immobile detenuto da una Fondazione “senza scopo di lucro” – Categoria attribuibile – Riscatto di tipo oggettivo.

Il censimento al catasto edilizio urbano di un immobile deve essere eseguito con riferimento alle caratteristiche dell'immobile e non alle caratteristiche del soggetto. Per questa ragione, l'immobile detenuto da una Fondazione “senza scopo lucro”, con riconoscimento di ONLUS, che sorge su una superficie di circa 1280 mq., ubicato in zona semiresidenziale, specificamente attrezzato con posti letto e presenza di servizi diversificati, presentando caratteristiche oggettive e tipologiche di un immobile non di categoria ordinaria, bensì speciale, deve essere collocato nella categoria D/4 (Case di cura e ospedali con fini di lucro) e non nella categoria B/2 (Case di cura e ospedali senza fine di lucro). (A.F.)

Riferimenti normativi: r.d. 652/39

215. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 411 del 7 luglio 2021.

Presidente: Macca, Estensore: Macca

Accertamento catastale – Attribuzione di rendita – Obbligo del sopralluogo – Non sussiste.

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 mediante stima diretta, senza che ciò presupponga l'effettuazione del preventivo sopralluogo, atteso che l'Amministrazione finanziaria può ben avvalersi della stessa valutazione, purché specifica, delle risultanze documentali in suo possesso. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 604/73, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8529 del 27 marzo 2019

216. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 592 del 17 dicembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini

Accertamento catastale – Procedura Docfa – Obbligo di sopralluogo – Non sussiste.

La normativa vigente, e in particolare il d.m. 701/1994, prevede la non obbligatorietà del sopralluogo negli accertamenti con la procedura Docfa. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994

217. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 198 del 16 settembre 2021. Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola

Presupposto di imposta – Ultimazione dei lavori – Sufficienza – Utilizzabilità – Irrilevante.

Secondo i principi affermati dalla conforme giurisprudenza di legittimità formatasi in materia di Ici, applicabili anche in materia di Imu, costituisce presupposto sufficiente per l'assoggettamento del bene all'imposta l'iscrizione di una unità immobiliare al catasto, ovvero, in assenza di iscrizione, quando la stessa presenti le condizioni per la sua iscrivibilità, in ossequio al disposto di cui all'art. 5 d.lgs. 504/92. Ciò avviene quando gli immobili devono ritenersi "ultimati", nel senso che gli stessi abbiano assunto le caratteristiche proprie di un fabbricato, mentre non rileva l'eventuale circostanza che gli immobili risultino privi degli allacciamenti alle pubbliche utenze, ovvero non utilizzabili e mai utilizzati. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs 504/92, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 8781 del 30 aprile 2015

218. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2660 del 9 luglio 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Ocello

Base imponibile – Rendita catastale – Atto di accertamento che intende recuperare a tassazione periodi antecedenti alla denuncia di variazione – Illegittimo.

La base imponibile per i fabbricati è costituita dalla rendita iscritta in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione successivo a quello nel corso del quale è stata annotata negli atti catastali. In proposito questa Corte ha infatti chiarito che in tema di imposta comunale sugli immobili (Ici), ai fini del computo della base imponibile, il provvedimento di modifica della rendita catastale, emesso dopo il primo gennaio 2000 a seguito della denuncia di variazione dell'immobile presentata dal contribuente, è utilizzabile, a norma dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, anche con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in cui ha avuto luogo la notificazione del provvedimento, purché successivi alla denuncia di variazione. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 74, l. n. 342/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 20775/2005

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)

219. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 450 del 25 agosto 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Segnaletica stradale – Poste italiane – Esenzione – Sussiste.

Ai fini dell'imposta sulle pubblicità, è irrilevante la circostanza che Poste italiane, oltre ai servizi di interesse pubblico, sia operativa anche nei settori della telefonia mobile, delle assicurazioni e dei prodotti finanziari. Di conseguenza, il provvedimento con il quale viene contestato l'omesso versamento del tributo asseritamente dovuto in relazione alle indicazioni stradali recanti la dicitura "poste italiane", deve reputarsi illegittimo, atteso che in fattispecie trova applicazione l'esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni prevista dall'art. 17, comma I, lett. b) del d.lgs. n. 507/93, con riferimento agli "avvisi al pubblico ... riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione dei servizi di pubblica utilità, che non superino la superficie di mezzo metro quadrato". Non può, infatti, esservi dubbio alcuno che l'attività svolta istituzionalmente da Poste Italiane S.p.A., pur nell'assunta forma societaria, abbia natura e valenza di interesse pubblico sul territorio nazionale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 17, co. 1, lett. b)

220. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 292 del 21 dicembre 2021.
Presidente: Abate, Estensore: Abate

Assoggettabilità ad imposta – Caratteristiche oggettive e dimensioni dell'insegna – Funzioni di pubblicità.

La capacità attrattiva di un'insegna non è requisito per assoggettare all'imposta specifica, che invece dipende esclusivamente dalle sue caratteristiche oggettive (indicazione dell'attività o dei servizi offerti) e dalle dimensioni. Inoltre proprio la grandezza dell'insegna, la rende visibile a distanza, anche a chi solo transiti nei dintorni o attraversi sulla pista ciclabile. La scritta svolge precipue funzioni di pubblicità e per le sue dimensioni deve essere soggetta a imposta. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 10095 del 16 aprile 2021

221. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 135 dell'8 luglio 2021.
Presidente: Pipponzi, Estensore: Formighieri

Segnali stradali a forma di frecce contenenti la dicitura "Poste" – Assolvimento della funzione pubblicitaria – Non sussiste – Presupposto del prelievo – Non sussiste.

I segnali stradali a forma di frecce direzionali, contenenti la dicitura "Poste", non pubblicizzano un'attività commerciale od industriale, ma indicano genericamente il servizio postale gestito da Poste Italiane S.p.A., non rivestendo pertanto alcuna valenza pubblicitaria neppure indiretta, posto che non collegano l'indicazione dei luoghi dove è prestato il servizio alla società che tale servizio gestisce. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 9490 del 18 aprile 2018

222. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 177 del 9 luglio 2021.
Presidente: Calia, Estensore: Calia

Iscrizione "Bancomat" o "Postamat" – Assolvimento funzione pubblicitaria – Non è tale.

Né l'iscrizione "Bancomat" né l'iscrizione "Postamat" rivestono il carattere di invito o stimolo verso il pubblico alla fruizione del servizio offerto, considerato che l'erogazione dei servizi in questione e le conseguenti operazioni effettuabili non sono altro che l'esecuzione di rapporti contrattuali che sono già stati conclusi tra la banca e il cliente, svolgendo dunque una funzione non già di promozione e di incentivazione sulla domanda, ma essenzialmente direzionale e di segnalazione della fruibilità in loco del servizio secondo le modalità tecniche e le condizioni economiche e negoziali con tale operatore concordate. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 17, comma 1-bis, d.lgs. n. 507/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione, ordinanza n. 1169/2019

223. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 245 del 22 novembre 2021.
Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo

Cartello di indicazione stradale – Non debenza dell'imposta.

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Provinciale di Pavia ha escluso la sussistenza del presupposto di imposta poiché il cartello di cui l'ente locale chiedeva l'imposta comunale costituiva cartello di indicazione stradale ovvero cartello finalizzato ad indicare la sede legale del soggetto giuridico e non invece finalizzato a pubblicizzare il soggetto giuridico. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, artt. 5, 17 e 39; l. n. 75/02, art. 2 bis, comma 1; l. n. 448/01, art. 10

224. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2614 del 9 luglio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Di Mario

Segnali di indicazione a servizi di pubblica utilità – Esenzione.

Per quanto riguarda le frecce direzionali, occorre rammentare che l'art. 125, comma 6, del d.P.R. 16 dicembre 1992 n. 495 definisce segnali di indicazione che indicano punti di interesse urbano quartieri, parchi, stazioni, porti, aeroporti, uffici, enti, posta, comandi amministrazioni, centro città, nomi-strada, ospedali. L'indicazione dell'art. 125, comma 6, lett. b) vale ad escludere che i suddetti segnali di indicazione svolgano anche funzione pubblicitaria tassabile, avendo la norma equiparato i cartelli che indicano la posta ai servizi di pubblica utilità. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 5 e art. 17, comma 1 lett. b) d.lgs. n. 507/93, art. 125 co. 6, d.P.R. n. 495/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ. sentenza n. 29089/2018

225. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3337 del 17 settembre 2021. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio

Imposta Pubblicità – Mezzo pubblicitario – Nozione.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l'art. 7 comma 1, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, identifica il presupposto impositivo nel "mezzo pubblicitario", inteso come qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni e servizi e di migliorare l'immagine aziendale in collegamento inscindibile con la forma adoperata per la divulgazione, con la conseguenza che, nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti aziende diverse, collocati su un unico pannello, il tributo deve essere determinato in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente, dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, d.lgs. n. 507/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 252/2012

226. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sezione stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3770 del 18 ottobre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Imposta di pubblicità – Presupposti applicativi.

In materia di imposta comunale di pubblicità, si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero al fine di migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5

227. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sezione stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4320 del 1° dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano – Estensore: Alberti

Presupposto lcpa – Idoneità del messaggio pubblicitario a raggiungere i destinatari – Conoscibilità aziendale.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, il presupposto impositivo va individuato nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario (visivo od acustico) in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 7 dicembre 2018, n. 31707

IRAP***Requisiti oggettivi*****228. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 82 del 1° luglio 2021.****Presidente: Deantoni, Estensore: Fornoni****Deducibilità costo d'acquisto di appartamento ad uso ufficio non utilizzato dall'impresa ma locato per fini abitativi a terzi – Illegittimità.**

È ineducibile ai fini Irap il costo d'acquisto di un appartamento, accatastato come ufficio (A/10) ed iscritto tra le immobilizzazioni strumentali, se il contribuente non ha mai utilizzato il bene nello svolgimento della propria attività d'impresa, lo abbia anzi locato a terzi, poco dopo l'acquisto, per uso abitativo senza averlo previamente sottoposto a rilevanti opere di ristrutturazioni, e il proprio oggetto sociale non annovera anche l'attività di locazione di beni immobili abitativi. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 5***229. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 4487 del 17 dicembre 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Bragho****Presenza di beni e rapporto di collaborazione – Esistenza di una stabile organizzazione – Rilevanza.**

Qualora dal libro cespiti emergano beni stabili (arredi e automezzo in leasing), unitamente alle prestazioni del collaboratore, dapprima tirocinante, poi collaboratore con partita Iva e successivamente avvocato abilitato, essi valgono a integrare requisiti oggettivi attestanti la sussistenza di una stabile organizzazione, la quale, secondo il criterio dell'id quod plerumque accidit, supera di gran lunga l'occasionalità, la saltuarietà e quel minimo di attività delegata a persone diverse dal titolare indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale, in assenza di autonoma organizzazione. Quanto al fattore produttivo "lavoro", la contemporanea presenza presso lo studio legale di una segretaria, anche part-time, e di un tirocinante con partita Iva, regolarmente compensato per il suo apporto intellettuale al divenire dell'attività forense, consente di ritenere ragionevolmente superata quella soglia di rilevanza prevista dalla norma impositiva, rilevante ai fini Irap, per accedere al requisito della stabile organizzazione. (S.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, artt. 2 e 3****Requisiti soggettivi*****230. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4739 del 27 dicembre 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey****Irap – Requisiti soggettivi – Autonoma organizzazione.**

La Suprema Corte ha enunciato il seguente principio di diritto: "con riguardo al presupposto dell'Irap, il requisito dell'autonoma organizzazione – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 – il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive". In altre parole, la Suprema Corte ha chiarito che l'impiego non occasionale di lavoro altrui non può considerarsi di per sé integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione,

dovendosi indagare, nel singolo caso, se è presente quel qualcosa in più che concretizza l'elemento organizzativo, consentendo al contribuente di accrescere il proprio reddito tramite un apporto di lavoro che non si esaurisca in attività di segreteria o attività meramente esecutive. (M.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446 del 15.09.1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 9451/2016; Cassazione civile, ordinanza n. 16278 del 18.06.2019

TARES/TARI/TARSU

Tariffa

231. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 128 del 17 dicembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli

Tari – Presupposto – Occupazione dei locali ed aree scoperte – Presunzione relativa di produzione dei rifiuti – Sussiste – Onere sul possessore di denunciare obiettive condizioni di inutilizzazione delle aree – Sussiste.

Il presupposto della tari è l'occupazione dei locali e delle aree scoperte a qualsiasi uso adibite, con la conseguenza che vale a carico del possessore di immobili una presunzione legale di produzione, in quegli immobili e aree, di rifiuti, con onere a suo carico di indicare nella denuncia originale o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzazione o altre cause di esclusione del pagamento dell'imposta. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 641

232. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 3335 del 17 settembre 2021. Presidente: Guicciardi, Estensore: Guicciardi

Immobile produttivo – Decadenza dal potere di accertamento – Per ogni singola annualità – È tale.

Il Comune ha legittimamente esercitato l'opzione assegnatagli dalla legge primaria di prevedere l'assimilazione ai rifiuti urbani dei cd. rifiuti speciali non pericolosi, lasciando dunque che solo lo smaltimento dei rifiuti speciali pericolosi (i cd. rifiuti nocivi) avvenga tramite ditte esterne incaricate dagli interessati, come peraltro previsto dall'attuale normativa primaria. È pur vero che l'art. 1 comma 649 della legge del 2013 n. 137 stabilisce che nella determinazione della superficie assoggettabile alla Tari non debba tenersi conto delle parti di essa ove si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali pericolosi, da smaltire necessariamente a spese dell'interessato e che tale previsione è ribadita all'art. 41 del Regolamento con il quale il Comune ha esercitato la predetta facoltà di assimilazione. Nella specie, tuttavia, la documentazione relativa alla produzione dei rifiuti da parte della odierna società appellante dimostra in modo inconfutabile come quest'ultima abbia prodotto nell'anno di riferimento in via prevalente rifiuti speciali pericolosi rispetto a quelli pericolosi e come dunque non fosse applicabile alcuna causa di esclusione totale o parziale di superficie tassabile da parte del Comune. Né può dirsi che il regolamento del Comune sia da considerarsi illegittimo nella parte in cui prevede la predetta assimilazione, ai fini Tari, dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, senza l'indicazione di specifici criteri qualitativi e quantitativi: a prescindere dal fatto che come affermato in qualche caso dalla giurisprudenza di legittimità, tale mancata indicazione non determinerebbe una totale esenzione dal tributo, non pare affatto che nella specie sia stata data prova di quest'ultima ad opera di chi aveva invece l'obbligo di farlo, in adesione del generale principio di cui all'art. 2697 c.c. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: art. 1 comma 649 l. n. 137/2013; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9214 del 13 aprile 2018

- 233. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4031 del 9 novembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro**

Avviso di accertamento – Tares – Indicazione della maggiore superficie accertata – Indicazione della tariffa e/o categoria applicabile – Difetto di motivazione – Non sussiste.

In tema Tares, è sufficiente l'indicazione nell'atto della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenute applicabili, in quanto tali elementi, integrati con gli atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali), sono idonei a rendere comprensibili i presupposti della pretesa tributaria. (C.F.)

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

TASI

Fabbricati rurali ad uso strumentale

- 234. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 161 del 12 agosto 2021. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Esenzione – Classificazione catastale dell'immobile nelle categorie A/6 o D/10 – Necessita – Svolgimento di attività dirette alla manipolazione di prodotti agricoli – Non necessita.

Per la fruizione dell'esenzione dal versamento della Tasi, è richiesta l'oggettiva classificazione catastale del fabbricato con attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), a nulla rilevando lo svolgimento o meno, nello stesso, di attività dirette alla manipolazione di prodotti agricoli. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 708

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019

Altri fabbricati

- 235. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3558 del 4 ottobre 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Latti**

Terreno sottoposto a diritto di servitù di uso pubblico – Soggetto passivo d'imposta – Proprietario.

La Tasi per i terreni su cui è stato costituito un diritto di servitù di uso pubblico è dovuta dal proprietario degli stessi. Quest'ultimo, lungi dal divenire un nudo proprietario, mantiene tutti i poteri propri di un dominus, l'insieme dei beneficiari della servitù di uso pubblico dovendosi limitare a godere di alcune specifiche utilitates, che non escludono che il proprietario formale possa godere appieno del bene. (F.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 24264 del 30 settembre 2019

ALTRO**236. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 308 del 22 dicembre 2021.****Presidente: Buonanno, Estensore: Buonanno****Accertamento Imu – Mancata indicazione degli elementi utili ai fini della determinazione dell’Imu accertata – Difetto di motivazione dell’avviso di accertamento.**

Nel caso di specie il Comune aveva accertato una maggiore Imu senza esplicitare i criteri di calcolo utilizzati. La Commissione tributaria provinciale di Como ha concluso per il difetto di motivazione dell’avviso di accertamento che ha impedito ai contribuenti di esercitare il diritto di difesa ovvero ha impedito di contestare l’ammontare del tributo richiesto. Secondo i giudici inoltre le deduzioni svolte dal Comune nelle controdeduzioni non possono sanare il difetto di motivazione dell’avviso di accertamento posto che l’esercizio del diritto di difesa è limitato al contenuto originario dell’avviso di accertamento, attesa la natura impugnatoria del ricorso. (G.O.)

*Riferimenti normativi: l. n. 212/00, art. 7; l. n. 241/90, art. 3***237. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4365 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano****Procedura Docfa – Immobile di categoria “D” – Atto di classamento – Stima diretta – Presupposto e fondamento motivazionale.**

L’obbligo di motivazione dell’avviso di classamento deve ritenersi osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall’ufficio tecnico erariale (ora dall’Agenzia del Territorio) e della classe conseguentemente attribuita all’immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni tributarie. Con particolare riferimento agli immobili classificati in categoria “D”, l’atto di classamento costituisce l’esito di un procedimento specificamente regolato dalla legge, che prevede la partecipazione del contribuente e trova il proprio presupposto in una “stima diretta” eseguita dall’Ufficio. Nella specie, la “stima diretta” integra ineludibilmente (per previsione di legge) il presupposto (ed il fondamento motivazionale) dell’avviso di classamento. (F.Fa.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 16/93, art. 2; d.m. 701/94**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 5717 del 5 maggio 2000; Cassazione, sez. V, sentenza n. 21300 del 9 novembre 2004***238. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 4418 del 13 dicembre 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Saccone****Ivie – Presupposto Impositivo – Titolarità di diritto reale o assimilato su immobili all’estero – Multiproprietà regolata da normativa straniera – Sussiste – Irrilevanza delle clausole limitative di natura contrattuale.**

Così come per l’Imu, imposta patrimoniale che si applica sugli immobili situati in Italia, il presupposto impositivo dell’Ivie è costituito dall’esistenza in capo al soggetto residente della titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento del cespite immobiliare situato all’estero, ivi compreso il caso di multiproprietà. La c.d. multiproprietà, di cui al “contratto di multiproprietà”, fattispecie contrattuale definita dal codice del consumo allo scopo di assicurare forme di tutela dei consumatori come un “contratto di durata superiore a un anno, tramite il quale un consumatore acquisisce a titolo oneroso il diritto di godimento su uno o più alloggi per il pernottamento per più di un periodo di occupazione”, costituisce una figura contrattuale ibrida nella quale possono coesistere una pluralità di diritti di diversa

classificazione (reali e relativi), con prevalenti caratteri di realtà, in relazione ai quali sussiste ancora un dibattito dottrinario e giurisprudenziale. Ove le modalità contrattuali vedano come elemento caratterizzante il godimento turnario dell'unità immobiliare, ogni anno, per l'intera durata del Club, deve ritenersi che la fattispecie sia assimilabile, tenuto conto della peculiarità dell'ordinamento inglese, alla multiproprietà, nella accezione di diritto reale di godimento. La presenza di clausole che limitano l'utilizzo del cespite (quali il divieto di introdurre animali negli appartamenti, il divieto di svolgere nell'appartamento qualsiasi professione, commercio o attività e di utilizzare l'alloggio solo per il tempo libero, le limitazioni riguardanti gli ospiti aggiuntivi, il divieto di appendere o esibire o permettersi che venga apposto o esibito all'interno dell'appartamento in modo da essere al di fuori dello stesso qualsiasi antenna o trasmettitore, bandiera, cartello, segno o poster di qualsiasi tipo) costituiscono, alla stregua di quanto potrebbe prevedere un regolamento condominiale di tipo contrattuale esplicitato nei singoli atti di acquisto dei singoli appartamenti da parte del costruttore di un immobile, clausole contrattuali nell'ambito di un accordo tra le parti aventi ad oggetto la cessione del diritto di godimento dell'immobile, ma non fanno venir meno i caratteri di realtà del diritto di godimento turnario, temporaneo, ma di lunghissima durata, sull'unità immobiliare, assimilabile a quello previsto, in Italia in caso di multiproprietà immobiliare. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 19; l. 214/2011; d.lgs. 206/2005, art. 69; l. 160/19, art. 1

239. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 4609 del 21 dicembre 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Marcialis

Utilizzazione indiretta a titolo gratuito di unità immobiliare – Esenzione Tasi – Spettanza.

Nel caso di specie la Commissione tributaria regionale per la Lombardia ha riconosciuto il diritto all'esenzione dalla Tasi all'utilizzatore indiretto dell'immobile, in ragione del fatto che quest'ultimo utilizzava l'immobile per le medesime finalità istituzionali del proprietario-possessore dell'immobile. In tal modo i Giudici hanno escluso che per poter usufruire della esenzione dalla Tasi proprietario ed utilizzatore dell'immobile debbano coincidere. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7, comma 1, lett. i)

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Reggio Emilia, n. 271 del 25 ottobre 2017; Ctr Lazio, n. 2696 del 27 aprile 2018

240. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4693 del 23 dicembre 2021. Presidente: Catania, Estensore: Catania

Rendita Catastale – Rettifica – Motivazione – Nullità.

L'atto di revisione del classamento catastale non può limitarsi a indicare la categoria e la classe attribuita dall'Agenzia del Territori ma deve specificare a pena di nullità, le ragioni giuridiche e i presupposti di fatto della modifica. (I.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 7732/2019

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 83
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 84
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 86
TRASFERIMENTI D'AZIENDA	pag. 86
DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)	pag. 87
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 87
LOCAZIONI FINANZIARIE	pag. 93
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 93
ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	pag. 93
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 94
ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI	pag. 97
ALTRO	pag. 97

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

241. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 240 del 2 luglio 2021.

Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti

Cessione di terreni – Valore dei beni trasferiti – Valori di mercato – Prova – Terreni con caratteristiche simili.

Al fine di determinare il valore di mercato dei terreni compravenduti per l'applicazione dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria può far riferimento ad atti relativi al trasferimento di terreni situati nel medesimo Comune. Non può, tuttavia, prendere in considerazione atti registrati in un periodo superiore a tre anni rispetto a quello in esame. (G.B.)

Riferimenti normativi: d.p.r. 131/86, art. 51, comma 3

242. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 523 del 29 ottobre 2021.

Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Trasferimento – Condizione sospensiva.

In materia d'imposta di registro, la sentenza ex art. 2932 c.c., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'art. 27 del d.P.R. n. 131 del 1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano dalla mera volontà dell'acquirente ovvero dall'iniziativa unilaterale del promissario acquirente. (S.Ma.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 27902/2018; 14470/2018; 3804/2017; 18006/2016; 21625/2015

243. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 523 del 29 ottobre 2021.

Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Trasferimento – Sentenza - Impugnabilità.

L'art. 37 d.P.R. n. 917/1986, circa i criteri di tassazione delle sentenze impugnate o ancora impugnabili, va interpretato nel senso che la sentenza che definisce il giudizio è soggetta a tassazione, ancorché non passata in giudicato in quanto impugnata od ancora impugnabile. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. PR n. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 12023/2018

244. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 523 del 29 ottobre 2021.

Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Trasferimento – Avviso di liquidazione – Riforma della sentenza – Autonomo titolo.

La riforma, totale o parziale, della sentenza assoggettata ad imposta di registro (ex art. 37 d.P.R. n. 917/1986) nei successivi gradi di giudizio, fino alla formazione del giudicato, non incide sull'avviso di liquidazione legittimamente emesso dall'Ufficio del registro, ma integra un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta medesima da fare valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. n. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 12023/2018

245. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 3695 del 28 settembre 2021. Presidente: Beretta, Estensore: Giuffrè

Valore degli immobili – Scostamento tra prezzo dichiarato e valori OMI – Presunzione semplice – Idoneità a fondare da sola la rettifica e liquidazione – Esclusione.

Le sole quotazioni OMI sono uno strumento insufficiente a motivare una rettifica e riliquidazione dell'imposta di registro relativa alla vendita di un immobile; trattasi di presunzioni semplici inidonee a costituire da sole un valido fondamento dell'atto impositivo. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 35, d.l. 4 luglio 2006, n. 223

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 26 ottobre 2016, n. 21569; Cass., ord. 18 aprile 2018, n. 9479

246. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4527 del 20 dicembre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Latti

Rettifica dei valori di trasferimento di unità immobiliari ai fini del registro – Stime OMI – Insufficienza.

Le stime OMI – da sole – non possono costituire un utile elemento di rettifica dei valori di vendita di unità immobiliari ai fini del registro, dovendo essere accompagnate - ai fini della loro attendibilità - da altri elementi, quali - ad esempio - l'ubicazione delle unità immobiliari, la loro consistenza, il loro stato d'uso. (G.O.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21568 del 2015; Cassazione, sentenza n. 2577 del 21 dicembre 2015; Cassazione, sentenza n. 22035 del 2020; Cassazione, sentenza n. 21813 del 7 settembre 2018

ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO

247. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 421 dell'8 luglio 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Operazione soggetta ad Iva ma esente – Imposta di registro in misura fissa – Applicabilità.

Il finanziamento fruttifero corrisposto dai soci (soggetti passivi Iva) alla società deve essere assoggettato ad imposta fissa di registro, in quanto trova applicazione il principio di alternatività Iva - registro. Secondo gli articoli 5, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, e 1, lettera b), dell'allegata Tariffa, parte seconda, sono sottoposte a registrazione in caso d'uso, e scontano l'imposta in misura fissa, le scritture private non autenticate contenenti disposizioni relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, fra cui le "prestazioni di servizi", tra le quali l'articolo 3, comma 2, n. 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 comprende i prestiti in denaro; questi ultimi, ancorché siano poi esentati dall'imposta stessa dal successivo articolo 10, n. 1, quando possano considerarsi "operazioni di finanziamento", essendo in astratto soggetti all'Iva, non sono soggetti all'imposta proporzionale di registro. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 3, comma 2; art. 10, comma 1; d.P.R. 131/86, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 24268 del 27 novembre 2015

248. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 142 del 13 luglio 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro

Atto di ricognizione di debito – Enunciazione.

Quando l'atto di ricognizione di debito "enunciato" nel decreto ingiuntivo si riferisce ad un'obbligazione di pagamento di somme che trova la sua giustificazione in una prestazione soggetta ad Iva, si deve applicare l'imposta nella misura fissa e non quella proporzionale. La

ricognizione di debito costituisce infatti mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza di un rapporto preesistente tra le parti. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40

249. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 4748 del 22 dicembre 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Avviso di liquidazione – Decreto ingiuntivo – Principio di alternatività Iva-Registro – Somme fuori campo Iva – Imposta in misura fissa.

I pagamenti corrisposti in forza di decreto ingiuntivo relativi a somme fuori campo Iva (nel caso di specie: rimborso del costo del personale distaccato) sono soggetti a imposta fissa (e non proporzionale) qualora l'imponibile fuori campo Iva indicato nelle fatture costituisca parte integrante delle fatture medesime. (A.Ce.)

Riferimenti normativi: Tariffa Parte Prima art. 8 lett. b) d.P.R. 131/1986

250. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 310 del 14 settembre 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Vitelli**

Cessione del contratto di mutuo – Recupero crediti – Decreto ingiuntivo – Alternatività Iva/Registro – Non sussiste – Imposta proporzionale di registro – È applicabile.

In materia di imposta di registro, il decreto ingiuntivo con cui il cessionario del credito derivante da un contratto di mutuo ottiene la condanna del debitore ceduto al pagamento delle rate scadute sconta l'imposta di registro in misura proporzionale (con aliquota 3%) ai sensi dell'art. 8, lett. b), della Tariffa Parte I allegata al d.P.R. n. 131/1986, in quanto il rapporto tra cessionario e debitore ceduto non configura un nuovo rapporto obbligatorio ma soltanto un mutamento nel lato attivo del rapporto originario, non soggetto a Iva, sicché non si pone un problema di alternatività tra Iva e imposta di registro. (S.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40 e Tariffa Parte I, art. 8, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, SS.UU., sentenza 10 luglio 2019, n. 18520

251. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 4615 del 21 dicembre 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Corraa**

Operazioni esenti – Alternatività Iva Registro – Applicazione.

Le operazioni esenti Iva, in quanto teoricamente assoggettate ad Iva, comportano l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, per il principio di alternatività Iva – Registro, e non in misura fissa. (I.R.)

Riferimenti normativi:

BENEFICI PRIMA CASA

252. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 563 del 25 novembre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Trasferimento di immobile derivante da atto del giudice – Agevolazione “prima casa” – Dichiarazione di sussistenza dei requisiti – Spostamento al momento della registrazione – Ammissibilità.

Allorché il trasferimento di un immobile derivi da un atto del giudice, la dichiarazione di sussistenza delle condizioni per poter usufruire dell'agevolazione “prima casa”, di cui alla nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, può avvenire al momento della registrazione anziché a quello dell'acquisto; la dichiarazione deve comunque intervenire prima

della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggior imposta e sanzioni, termine invalicabile di decadenza dal beneficio. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, art. 1 Tariffa, Nota II bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 23863 del 29 ottobre 2020

TRASFERIMENTI D'AZIENDA

253. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 225 del 15 ottobre 2021.

Presidente: Buonanno, Estensore: Buonanno

Cessione di beni – Riqualificazione del contratto – Non imponibilità ai fini Iva – Assoggettamento ad imposta di registro.

Nel caso di cessione di beni aventi natura strumentale, destinati ad essere utilizzati in modo organizzato ed autonomo per lo svolgimento dell'attività produttiva dell'impresa acquirente, specie ove la stessa non avesse a disposizione altri beni mobili con le medesime caratteristiche, è corretta la riqualificazione del contratto quale cessione di ramo di azienda. L'operazione, di conseguenza, va considerata un'operazione di trasferimento patrimoniale, assoggettabile all'imposta di registro invece che ad operazione economica soggetta ad Iva. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

254. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 3045 del 6 agosto 2021. Presidente: Venditti, Estensore: Capuzzi

Cessione di ramo d'azienda – Riqualificazione dell'operazione negoziale – Rettifica valore ramo d'azienda – Nuova liquidazione.

Costituisce illegittimo esercizio del potere impositivo l'atto con cui l'Ufficio, in seguito alla riqualificazione di una determinata operazione negoziale a titolo di cessione d'azienda, effettui una nuova liquidazione dell'imposta di registro, non fondata su elementi nuovi. Invero, ai fini della definitività degli effetti del primo avviso di liquidazione, la riqualificazione della sequenza negoziale e la rideterminazione dell'imposta non costituiscono momenti distinti, posto che l'Ufficio, nel momento in cui procede alla riqualificazione, applica anche l'imposta di cui all'art. 20, d.P.R. n. 131/1986. Pertanto, la rettifica e liquidazione della maggiore imposta non sono soggette agli ordinari termini decadenziali dell'attività accertatrice. Tale soluzione trova supporto non solo nel dato testuale di cui all'art. 52, d.P.R. n. 131/1986, ma anche nella necessità di concertare in un unico momento l'attività accertatrice e di garantire al contribuente la certezza degli esiti dell'azione accertativa. (E.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 20 e 52

255. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4643 del 22 dicembre 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Colavolpe

Rettifica valore avviamento – Metodo comparativo – Obbligo di motivazione – Sussiste.

Nelle operazioni aventi ad oggetto cessioni di aziende (o di rami d'azienda), qualora venga rettificato il valore dell'avviamento, rispetto a quello quantificato dalle parti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di motivare, in modo appropriato, l'applicazione di criteri diversi. In particolare, se viene utilizzato il metodo comparativo con cessioni di aziende aventi analoghe caratteristiche è necessario che l'Amministrazione finanziaria indichi compiutamente i casi analoghi e alleggi le relative prove documentali. (I.R.)

Riferimenti normativi:

256. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4735 del 27 dicembre 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey

Cessione d'azienda – Valore dell'avviamento commerciale.

Ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale, quale parte del corrispettivo di cessione di azienda, per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro secondo il disposto del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51 e del d.P.R. 31 luglio 1996, n. 460, art. 2, comma 4 (quest'ultimo quale parametro minimo per il relativo calcolo), dovrà applicarsi la percentuale di redditività, nella misura ritenuta congrua dal giudice del merito, parametrata alla media dei ricavi (e non degli utili operativi) accertati, o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, applicando poi il moltiplicatore previsto dall'art. 2, comma 4, citato. (M.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51; d.P.R. 31 luglio 1996, n. 460, art. 2, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sezione V, sentenza n. 7324/2014

DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)

257. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 3596 del 6 ottobre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero

Imposta ipocatastale – Rinuncia abdicativa a titolo gratuito a quote di comunione – Imposta dovuta in misura proporzionale.

In caso di rinuncia abdicativa a titolo gratuito a quote di comunione di diritti reali, per effetto della quale si determina ex lege l'espansione dei diritti dei contitolari, si realizza, ai sensi dell'art. 1, co. 2 d.lgs. 346/1990, un trasferimento, in quanto atto che, se pur unilaterale e non recettizio, produce ex lege l'arricchimento del beneficiario. Su tale rinuncia l'imposta ipocatastale va applicata in misura proporzionale. (D.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art.1, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 2252 del 28 gennaio 2019

LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI

258. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 579 del 30 novembre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Bonamartini

Regime della cedolare secca – Conduttore persona giuridica – Legittimità.

Costituiscono condizioni per l'applicazione del regime della cedolare secca l'essere il locatore una persona fisica, che non agisca in regime di impresa o di arti e professioni, e l'essere l'unità immobiliare destinata a fini abitativi. Ne consegue che, una volta accertata la sussistenza di dette condizioni, non rileva la qualità del conduttore, che può essere anche persona giuridica svolgente attività imprenditoriale. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 3

259. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2988 del 5 luglio 2021. Presidente: De Sapia, Estensore: Fortunato

Locazione – Registrazione – Tardività – Ravvedimento operoso – Versamento del tributo anno per anno – Calcolo della sanzione – Intera durata contrattuale – Esclusione.

In presenza di un contratto di locazione pluriennale di un immobile, l'eventuale registrazione tardiva può essere oggetto di regolarizzazione mediante ravvedimento operoso; nel caso in cui

le parti abbiano optato per il versamento del tributo per ogni singola annualità, l'Ufficio sarà tenuto a commisurare la sanzione eventualmente dovuta attenendosi a tale criterio, non potendo assumere a base del calcolo la somma dei corrispettivi della locazione previsti per l'intera durata contrattuale. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 17, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 43, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, 3 aprile 2018, n. 1457/2018; Ctp Milano, 3 maggio 2018, n. 1872/2018; Ctp Milano, 9 aprile 2019, n. 1610/2019; Ctr Lombardia, 22 ottobre 2019, n. 4118/2019; Ctr Lombardia, 27 febbraio 2020, n. 663/2020

260. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2995 del 6 luglio 2021.

Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli

Contratto di locazione – Omesso o ritardato pagamento del canone – Clausola penale – Previsione di interessi superiori al tasso legale – Logica risarcitoria – Sussiste – Capacità contributiva ulteriore derivante dalla clausola penale – Esclusione.

La pattuizione di corresponsione di interessi superiori al tasso legale nel caso di omesso o ritardato pagamento del canone di locazione immobiliare ha natura di mero accessorio ad un contratto di cui non altera il nesso sinallagmatico, anzi lo rafforza prevedendo il risarcimento del danno da inadempimento della parte conduttrice, e predeterminandone la misura. Ne consegue che difettano i presupposti per poter individuare la clausola predetta come autonoma espressione di capacità contributiva – nel senso di cui all'art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – atta a giustificare una tassazione in via autonoma (ed ulteriore) rispetto a quella già scontata dal contratto di locazione nel quale è contenuta. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 1382 c.c.; art. 21, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 5 luglio 2017, n. 16561

261. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 3187 del 16 luglio 2021.

Presidente: Pilello, Estensore: Pilello

Contratto di locazione – Omesso o ritardato pagamento del canone – Clausola penale – Logica risarcitoria – Sussiste – Capacità contributiva ulteriore derivante dalla clausola penale – Esclusione.

La pattuizione di una clausola penale operante nel caso di omesso o ritardato pagamento del canone di locazione immobiliare ha natura di mero accessorio ad un contratto di cui non altera il nesso sinallagmatico, anzi lo rafforza prevedendo un risarcimento del danno per inadempimento dell'obbligo della parte conduttrice, di cui predetermina la misura. Per ritenere necessariamente connesse più disposizioni contenute in uno 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 coordinate. Nel caso della penale difettano i presupposti per poter individuare la clausola come autonoma espressione di capacità contributiva – nel senso di cui all'art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – atta a giustificare la tassazione in via autonoma (ed ulteriore) rispetto a quella già scontata dal contratto di locazione nel quale è contenuta. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 1382 c.c.; art. 21, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 4 maggio 2009, n. 10180; Cass., ord. 5 luglio 2017, n. 16561

262. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 308 dell'8 settembre 2021. Presidente: Leotta, Estensore: Leotta

Clausola relativa agli interessi moratori dovuti in caso di canoni non pagati – Assimilazione alla clausola penale – Registrazione autonoma – Sussiste.

In materia di imposta di registro, la clausola inserita in un contratto di locazione immobiliare con la quale è determinata la misura degli interessi di mora dovuti nel caso di omesso pagamento di rate del canone e degli oneri accessori deve essere assimilata alla clausola penale, con conseguente autonomia della disposizione rispetto al contratto cui accede e necessità di una sua registrazione separata, ai sensi dell'art. 21, d.P.R. n. 131/1986. Si applica l'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 27, d.P.R. n. 131/1986, in quanto la clausola deve trattarsi come negozio sottoposto a condizione sospensiva. (S.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21 e 27

263. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2511 del 1° luglio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Calà

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 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

264. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2525 del 5 luglio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero

Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonoma rilevanza causale – Non sussiste.

La clausola apposta ad un contratto di locazione, in virtù della quale il conduttore, in caso di ritardo nel pagamento del canone di locazione, è tenuto a corrispondere interessi di mora a un tasso di due punti percentuali superiore rispetto all'EURIBOR, si configura come accessoria, ma non autonoma. Le pattuizioni contenute nel contratto che derivano necessariamente le une dalle altre ricadono ai fini del registro nell'applicazione dell'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986, e l'imposta essere applicata come se l'atto contenesse solamente la disposizione che dà luogo alla tassazione più elevata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 2

265. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3177 del 7 settembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini

Contratto locazione – Clausola di maggiorazione del canone per ritardato rilascio – Natura accessoria – Autonoma tassazione ai fini del registro – Esclusione.

La previsione contrattuale di una maggiorazione del canone di locazione per il caso in cui non venga rispettato il termine di rilascio dell'immobile non può essere concepita come statuizione autonoma rispetto al contratto di locazione; si tratta infatti di una disposizione strettamente vincolata e dipendente dall'obbligazione principale, in relazione alla quale assume carattere del tutto accessorio, con la mera funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente l'eventuale risarcimento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131 del 1986, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 21713/2020

- 266. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3177 del 7 settembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Contratto locazione – Clausola di maggiorazione del canone per ritardato rilascio – connessione necessaria – Autonomia tassazione ai fini del registro – Esclusione.

Sussiste connessione necessaria tra il contratto di locazione e la clausola che prevede una maggiorazione del 20% del canone in caso di inadempimento dei termini di rilascio dell'immobile. Tale pattuizione è per sua natura correlata al contratto di locazione, dal quale necessariamente deriva e di cui rappresenta una forma di regolazione dell'eventuale tardivo adempimento dell'obbligazione di riconsegna dell'immobile. In assenza di locazione detta clausola non potrebbe esplicare alcun effetto e non è pertanto autonomamente tassabile ai fini del registro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131 del 1986, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 21713/2020

- 267. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3607 del 6 ottobre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Clausole penali in contratto di locazione – Non costituiscono negozi distinti – Non trova applicazione l'imposta di registro.

Le clausole penali previste in un contratto di locazione, quand'anche aventi una propria causa distinta ed autonoma rilevanza, sono tuttavia collegate e complementari al contratto di locazione cui accedono, con la conseguenza che non possono essere soggette ad autonoma imposta di registro, ai sensi dell'art. 21, co. 1 d.P.R. 131/1986, come se fossero atti distinti. La previsione di clausole penali condizionate ad un eventuale futuro inadempimento contrattuale non manifesta alcuna maggiore capacità contributiva. (F.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/89, art. 21, comma 1

- 268. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3722 del 13 ottobre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma ai fini del registro – Sussiste.

La clausola penale inserita nel contratto di locazione assume natura autonoma, seppure a carattere accessorio, rispetto al contenuto e alla causa del contratto principale. Essa è, pertanto, soggetta ad autonoma imposta di registro ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. 131/1986. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

- 269. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3846 del 25 ottobre 2021. Presidente: Malaspina, Estensore: Malaspina**

Locazione immobiliare – Cedolare secca – Uso abitativo immobile – Rilevanza – Natura giuridica o attività svolta locatario – Irrilevanza.

Il regime della cedolare secca non trova applicazione solo se l'immobile abitativo locato è adibito ad uso diverso dalla finalità abitativa; risulta invece irrilevante il fatto che il locatario eserciti attività di impresa o di lavoro autonomo. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 14/03/2011, n. 23

- 270. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3971 del 3 novembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.

La clausola penale inserita in un contratto di locazione rappresenta una disposizione strettamente vincolata e dipendente dall'obbligazione principale, in relazione alla quale assume carattere non autonomo e del tutto accessorio. Di conseguenza, deve trovare applicazione l'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986 e non sussiste l'autonoma tassabilità della disposizione. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1968, art. 21 comma 2

- 271. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4453 del 16 dicembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.

La clausola penale inserita in un contratto di locazione non assurge a negozio autonomo, essendo strettamente dipendente dall'adempimento della prestazione del conduttore. Tale clausola, non avendo una natura ed una causa autonoma rispetto al contratto principale, non può essere tassata autonomamente ai fini del registro. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 2

- 272. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4475 del 17 dicembre 2021. Presidente: Marini, Estensore: Marcantonio**

Clausola penale inserita in contratto di locazione – Pattuizione autonoma ai fini della tassazione – Requisiti – Insussistenza.

In un unico documento contrattuale sottoposto a registrazione possono rinvenirsi più disposizioni reciprocamente connesse, che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre come, ad esempio, avviene nel caso di cessione di azienda e di collegata, dipendente, cessione dei contratti di locazione degli immobili aziendali, con la conseguenza che ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto ex art. 21 primo comma TUR. Diverso è il caso di una clausola penale inserita in un contratto di locazione, perché essa è inscindibilmente connessa alle pattuizioni contrattuali cui accede e la tassazione deve essere unica ai sensi del secondo comma dell'art. 21 citato. La clausola penale non ha, né può avere, "autonomia", perseguendo essa lo scopo di "rafforzare" il rispetto degli obblighi contrattuali attraverso la quantificazione in via preventiva del risarcimento del danno in caso di inadempimento. In altri termini, la clausola penale manca di "causa" propria e distinta rispetto al contratto in cui è inserita, ma è ad esso "servente", non potendo produrre alcun effetto disgiunto da esso. In questa ipotesi non si manifesta alcuna maggiore capacità contributiva, a differenza di quella sopra ricordata delle molteplicità delle cessioni realizzate nel contesto di un unico contratto, idonee a giustificare l'ulteriore tassazione. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21 comma 1 e art. 27

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr di Milano, sentenza n. 4429, del 14 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4431, del 14 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4430, del 14 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4474, del 17 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4473, del 17 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4472, del 17 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4471, del 17 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4470, del 17 dicembre 2022; Ctr di Milano, sentenza n. 4379, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4380, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4381, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4384, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4385, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4387, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4386, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4392, del 10 dicembre 2021; Ctr di

Milano, sentenza n. 4391, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4390, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4389, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4388, del 10 dicembre 2021; Ctr di Milano, sentenza n. 4422, del 14 dicembre 2021

273. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4546 del 21 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Contratto di locazione – Clausola penale – Pattuizione accessoria – Imposta di registro – Tassazione.

Ai fini dell'imposta di registro, la clausola penale contenuta in un contratto di locazione immobiliare non presenta carattere di unicità ma di secondarietà rispetto alla disposizione principale. La clausola trova unica ragione nel rafforzamento del vincolo contrattuale con determinazione in via preventiva del danno da inadempimento; in assenza di contratto di locazione la clausola sarebbe priva di significato giuridico e quindi, sicché non costituisce autonomo negozio giuridico ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza del 4 maggio 2009, n. 10180

274. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 4821 del 31 dicembre 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Scarzella

Omesso o ritardato versamento dei canoni di locazione – Pattuizione di interessi legali di mora – Esclusione.

La previsione, per il caso di omesso o ritardato versamento dei canoni della locazione, del pagamento di un interesse legale di mora, non integra una clausola penale; l'adempimento o l'inadempimento cui è connessa sono eventi non esterni ma intrinseci alla causa del contratto. La maturazione di quegli interessi legali, per altro, che si sarebbe verificata indipendentemente dalla esplicitazione, discende dal d.lgs. n. 231 del 2002, come modificato dal d.lgs. n. 192 del 2012, adottato in attuazione della direttiva 2000/35/CE, ai sensi del cui art. 5, è stato introdotto l'istituto degli interessi legali di mora contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, norma estesa pure ai rapporti nei quali le parti non sono imprenditori commerciali, dall'art. 17, co. 2, d.l. n. 132 del 2014, conv. in l. n. 162 del 2014, con cui è stato novellato l'art. 1284 c.c. (M.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 231/2002, art. 5; d.l. 132/2014, art. 17, comma 2; art. 1284 c.c.

LOCAZIONI FINANZIARIE

275. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4452 del 16 dicembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà

Leasing finanziario di immobile abitativo – Riscatto – Agevolazioni – Abrogazione – Alternatività Iva/registo – Non sussiste – Imposta di registro proporzionale.

La norma agevolativa di cui all'art. 35, comma 10-ter, d.l. n. 223 del 2006 sulla tassabilità del contratto di leasing immobiliare è stata abrogata dalla legge di Stabilità 2014 (l. n. 147 del 2013), che ha previsto la soppressione – dal 1° gennaio 2014 – di tutte le esenzioni e agevolazioni, anche se previste da norme speciali, connesse ad atti di trasferimento immobiliare di natura finanziaria. Di conseguenza, l'atto di riscatto di un immobile abitativo originariamente concesso in locazione finanziaria, ove cedente sia una banca o un intermediario finanziario, deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale, non essendo peraltro applicabile l'Iva ex art. 10, comma 2, n. 8-bis, d.P.R. n. 633 del 1972. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art. 10, comma 2, n. 8-bis; d.l. n. 223/06, art. 35, comma 10-ter; l. n. 147/13

INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)

- 276. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 3515 del 1° ottobre 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: D'Addea**

Norma di interpretazione autentica – Determinazione dell'imposta dovuta esclusivamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione.

Alla luce della pronuncia della Corte Costituzionale n. 158 del 21/7/2020 deve ritenersi che le modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lett. a), l. 27 dicembre 2017, n. 205 al testo dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 abbiano valenza di interpretazione autentica. Conseguentemente, anche per gli atti antecedenti all'entrata in vigore della suddetta norma, l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20; l. 205/2017, art. 1 comma 87 lett. a); l. 145/2018, art. 1 comma 1084

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 158 del 21 luglio 2020

ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI

- 277. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 482 del 28 settembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore – Decreto di omologa – Effetti immediatamente traslativi – Esercizio dei poteri d'ispezione e controllo – Tassazione proporzionale.

In materia d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g), del citato articolo 8. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: Tariffa, Parte Prima, d.P.R. n. 131/1986, art. 8, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 3286 del 12 febbraio 2018; Ctp Brescia, sez. III, sentenza n. 483 del 28 settembre 2021

- 278. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 143 del 27 dicembre 2021. Presidente: Catalano, Estensore: Catalano**

Avviso di liquidazione – Atto costitutivo di diritto di superficie.

In tema di imposta di registro, nel caso di atti costitutivi del diritto di superficie su terreni agricoli a favore di società commerciale, si applica l'art. 1, comma 1, Tariffa – Parte prima del d.P.R. 26/04/1986, n. 131, il quale stabilisce l'aliquota del 9% per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: Tariffa, Parte Prima, d.P.R. n. 131/1986, art. 1, co. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 3461 dell'11 febbraio 2021; Cassazione, sentenza n. 22198 del 5 settembre 2019; Cassazione, sentenza n. 16495 del 4 novembre 2003

ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO

- 279. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 216 del 12 ottobre 2021.**
Presidente: Spera, Estensore: Mancini

Ordinanza di assegnazione ex art. 553 c.p.c. – Imposta proporzionale allo 0,5% – Base imponibile paro all'effettivo credito trasferito.

Il d.P.R. n. 131 del 1986, art. 37, assoggetta ad imposta di registro gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio. I provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, oltre ad essere equiparati ai provvedimenti di definizione del giudizio, concludendo il procedimento di espropriazione, determinano il trasferimento coattivo del credito pignorato dal debitore esecutato al creditore. Pertanto, correttamente l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile nella specie la Tariffa, art. 8, lett. a), venendo in rilievo un atto avente effetto traslativo. Tuttavia la base imponibile dell'imposta di registro deve essere riferita al credito effettivamente trasferito dall'esecutato al creditore procedente e non al credito azionato dal pignorante. Nella quantificazione della somma assegnata deve tenersi conto di quanto il creditore potrà incassare e non dell'importo meramente ipotetico del credito vantato ma non assegnato dal Tribunale. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 37

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. III, n. 19394 del 2017; Cass., Sez. VI-1, n. 11660 del 2016; Cass., Sez. I, n. 7508 del 2011; Ctr Lombardia 5 giugno 2019, n. 2418

- 280. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 142 del 13 luglio 2021.**
Presidente: Mottola, Estensore: Coltro

Decreto ingiuntivo – Alternatività Iva – Interessi compensativi – Sussiste.

In tema di imposta di registro, la sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovute, alla luce del principio di alternatività con l'Iva consacrato nel d.P.R. 131/86, art. 40, va sottoposta a tassazione fissa, in base alla previsione allegata al detto decreto, art. 8, nota II della tariffa, parte I, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria (come tali esentati, dal d.P.R. 633/72, ex art. 15, dalla base imponibile Iva, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi della detta tariffa, art. 8) ma siano gli interessi convenzionali originariamente pattuiti, e quindi il corrispettivo prodotto dall'operazione base, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'Iva. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40 e Tariffa, Parte Prima, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 3379 del 12 febbraio 2020

- 281. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 284 del 19 luglio 2021.**
Presidente: Santangelo, Estensore: Greco

Decreto ingiuntivo – Riduzione in caso di credito non recuperabile – Non spetta – Riconoscimento del debito – Imposta di registro distinta.

In presenza di decreto ingiuntivo è dovuta l'imposta di registro proporzionale del 3%, ai sensi dell'articolo 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, anche qualora non sia stato possibile recuperare il credito. L'imposta si applica, infatti, sulla base della "esecutività del decreto ingiuntivo e non sulla sua esecuzione in concreto". L'imposta di registro colpisce una manifestazione di capacità contributiva, indipendentemente dalla volontà dell'istante di

procedere all'esecuzione del titolo. In merito al riconoscimento del debito, come da consolidato indirizzo giurisprudenziale, lo stesso è atto avente natura dichiarativa e, pertanto, si applica l'imposta di registro proporzionale del 1% prevista dall'articolo 3 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986 e ciò indipendentemente dall'imposta di registro liquidata in relazione al decreto ingiuntivo esecutivo emesso in base alla stessa ricognizione di debito, che va tenuta pertanto distinta. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte I, art. 8, co. 4; d.lgs. 471/1997, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. Trib., 11663/2001; Cass. 12432/2007; Cass. 16829/2008; Ctr Lombardia 3623/2018; Cass. 17808/2017

282. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, Sentenza n. 300 del 2 agosto 2021.

Presidente: Petrucci, Estensore: Vitelli

Decreto ingiuntivo – Debito per canoni di locazione di immobili strumentali – È dovuta l'imposta di registro proporzionale.

In caso di decreto ingiuntivo relativo a canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, è dovuta l'imposta di registro proporzionale del 3% a norma dell'art. 8, lett. b) della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/86, non risultando applicabile l'art. 40, co. 1, d.P.R. 131/1986, che dispone che "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa". Se infatti l'alternatività Iva/Registro non opera ai fini della registrazione dei contratti di locazione di beni strumentali – come previsto dal comma 1-bis dell'articolo 40, d.P.R. 131/1986, introdotto dall'art. 35, co. 10, lett. b), d.l. 223/2006 – la regola vale anche con riguardo alla tassazione di decreti ingiuntivi aventi ad oggetto la condanna alla corresponsione di canoni non versati per i contratti in questione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte I, art. 8, lett. b); d.P.R. 131/1986, art. 40; d.l. 223/2006, art. 35, co. 10

283. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 314 del 15 settembre 2021. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli

Decreto ingiuntivo – Condanna alla restituzione della caparra confirmatoria – Imposizione proporzionale – Sussiste.

In materia di imposta di registro, il decreto ingiuntivo con cui è disposto il versamento del doppio della caparra confirmatoria, prevista dal contratto preliminare, a seguito dell'impossibilità di stipulare l'atto definitivo, sconta l'imposta proporzionale (con aliquota 3%) ai sensi dell'art. 8, lett. b), della Tariffa Parte I allegata al d.P.R. n. 131/1986 anziché l'imposta in misura fissa (Euro 200,00) ai sensi della successiva lett. e), in quanto l'applicazione di tale ultima fattispecie presuppone l'accertamento giudiziale di nullità ab origine del contratto. (S.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte I, art. 8, lett. b)

284. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, Sentenza n. 395 del 22 novembre 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto

Cessione di credito derivante da contratto di finanziamento – Imposta di registro in misura fissa in presenza di rapporto tra creditore cedente e debitore ceduto soggetto ad Iva.

In caso di cessione di credito derivante da un contratto di finanziamento erogato da una banca e, quindi, soggetto ad Iva in regime di esenzione, si applica il principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro previsto dall'articolo 40 del d.P.R. 131/1986. Tale soluzione interpretativa muove dalla premessa secondo cui il credito fatto valere dal cessionario nei confronti del debitore ceduto coincide con quello vantato dal creditore originario e muta solo con riguardo al soggetto, sostituendosi la figura del cessionario a quella del cedente. In considerazione della

natura del credito originario, pacificamente rientrante nel campo dell'Iva, la sentenza con cui il debitore ceduto viene condannato al pagamento nei confronti del cessionario o del factor di un debito soggetto ad Iva deve essere pertanto tassata in misura fissa, in base all'art. 8 Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui le sentenze di condanna non sono soggette all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi soggetti ad Iva, ai sensi del d.P.R. n. 131 del 1986, art. 40. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40; d.P.R. 131/1986, art. 8, Tariffa, Parte I, nota II)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 15264 del 1.6.2021

285. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, Sentenza n. 399 del 24 novembre 2021. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi

Decreto ingiuntivo – Condanna pagamento di somme portate da fatture commerciali – Imposta di registro per enunciazione delle fatture – Sussiste.

In presenza di decreto ingiuntivo recante la condanna al pagamento di somme portate da fatture commerciali, con esposizione dell'Iva, in aggiunta all'imposta di registro in misura fissa di euro 200,00 ex art. 8, comma 1, lett. b) e relativa Nota II) della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, è dovuta anche l'imposta di registro in misura fissa di euro 200,00, ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, Parte II, allegata al d.P.R. n. 131/1986, prevista per l'enunciazione delle fatture soggette ad Iva, in applicazione dell'art. 22 del d.P.R. n. 131/1986. Ai sensi dell'art. 22 citato, ad essere enunciate sono le disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali terzi rispetto a quello che contiene l'enunciazione, purché posti in essere tra le stesse parti. Non risulta essere necessario il deposito del contratto purché le disposizioni di detto contratto siano enunciate. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22; d.P.R. 131/1986, art. 8, Tariffa, Parte I, nota II); d.P.R. 131/1986, art. 1, Tariffa, Parte II

286. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4508 del 17 dicembre 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Calà

Sentenza di condanna – Avviso di liquidazione – Motivazione – Obbligo di allegazione della sentenza – Obbligo di indicazione delle modalità di calcolo degli interessi – Non sussistono.

Ai fini della legittimità di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativa ad una sentenza di condanna al pagamento di somme, non è necessario che tale sentenza sia allegata né tantomeno che sia indicato il metodo di calcolo degli interessi, essendo questi ultimi determinati come stabilito dalla sentenza in base al regime di capitalizzazione previsto dalla legge. (A.F.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/00, art. 7

287. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4571 del 21 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini

Tassazione per enunciazione – Enunciazione in atto successivo di atti non registrati – Condizioni – Identità tra i soggetti dell'atto enunciato e quelli dell'atto enunciante – Mancanza – Conseguenze.

Ai fini dell'imposta di registro, il richiamo effettuato da un decreto ingiuntivo ad un ricorso giudiziale nel quale si fa riferimento ad una cessione di crediti effettuata tra soggetti diversi dal debitore ingiunto evidenzia un'enunciazione indiretta di atti, ma esclude l'identità tra le parti dei distinti atti non presentati alla registrazione; resta conseguentemente esclusa la tassazione al momento della presentazione del decreto ingiuntivo dell'atto di cessione di crediti precedentemente non sottoposto a registrazione, per carenza delle condizioni di identità soggettiva. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8669 del 29 marzo 2021

ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI

- 288. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 3649 del 12 ottobre 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Porreca**

Riconoscimento di debito – imposta fissa – Applicabilità.

Con riguardo alla ricognizione di debito (mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza di un rapporto preesistente nascente da pregressi contratti stipulati tra le parti) è applicabile la norma dell'art. 4, Tariffa, Parte seconda, d.P.R. 26.4.1986, n. 131, concernente le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; tale tipologia di atti, in forza della norma appena richiamata, sconta l'imposta in misura fissa, e non nella misura del 3%, come preteso dall'Ufficio in base all'erroneo richiamo all'art. 9, Tariffa Parte I allegata al TUR, né nella misura proporzionale dell'1% individuata dai giudici di prime cure con richiamo all'art. 3 Tariffa allegata al TUR. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 4 Tariffa, Parte seconda

ALTRO

- 289. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 412 del 7 luglio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Avviso di liquidazione – Notifica a soggetto estraneo al debito d'imposta – Mancato annullamento in autotutela – Sanzione per lite temeraria – Presupposti – Sussistono.

Nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate notifici un avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro ad un soggetto del tutto estraneo al debito d'imposta, e, a fronte dell'istanza di quest'ultimo, non provveda ad annullare in autotutela l'atto, l'erario in sede processuale può essere condannato al risarcimento dei danni ex art. 96 c.p.c. (sanzione per lite temeraria). (A.F.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 96

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3830 del 15 febbraio 2021

- 290. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 512 del 13 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Seddio**

Avviso di liquidazione – Motivazione – Contenuto – Ratio.

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione dell'amministrazione di giungere alla determinazione dell'imposta avuto riguardo alle risultanze dell'eseguita istruttoria. Al sostantivo 'motivazione' deve attribuirsi il significato di dimostrare, spiegare ed esplicitare le ragioni che hanno mosso la liquidazione (ovvero, nel caso di specie, la modalità di tassazione della sentenza civile oggetto di imposta). (S.Ma.)

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

- 291. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 512 del 13 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Seddio**

Avviso di liquidazione – Motivazione – Contenuto – Ratio.

L'avviso di liquidazione che indica la data, il numero della sentenza e l'organo giudiziario che l'ha resa è munito di un corredo di informazioni e dati sufficienti ad integrare, sia pure per relationem, un coerente e comprensibile passaggio logico giuridico dell'atto impugnato e

pertanto nessuna ulteriore indicazione può essere rivendicata. La sentenza e l'atto di transazione sono fatti conosciuti dal contribuente, posto che non si può presumere, in via generale, che costui ignori la sentenza civile resa in un giudizio di cui è stato parte. (S.Ma.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 4 agosto 2020, n. 16663

292. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 512 del 13 ottobre 2021.

Presidente: Macca, Estensore: Seddio

Accordo transattivo – Per corrispondenza – Tassazione in caso d'uso.

Per l'accordo transattivo concluso dalle parti "per corrispondenza" (cioè sottoscritto in modo non contestuale, poiché formato mediante lo scambio proposta-accettazione) l'applicazione dell'imposta di registro ha come riferimento l'art. 1 della Tariffa, parte seconda, allegata al TUR n. 131/86, la quale prevede che la tassazione avviene solo in "caso d'uso", escludendo con ciò l'obbligo di registrazione nel termine fisso d'origine. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: artt. 1326 e 1335 c.c.; TUR n. 131/86, art. 1, Tariffa, parte seconda

293. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 512 del 13 ottobre 2021.

Presidente: Macca, Estensore: Seddio

Accordo transattivo – Per corrispondenza – Tassazione in caso d'uso.

L'accordo transattivo concluso per corrispondenza e formalizzato con l'avvenuto scambio di lettere va esente da tassazione fino al suo deposito in cancelleria. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

294. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 512 del 13 ottobre 2021.

Presidente: Macca, Estensore: Seddio

Nunciazione – Finalità – Contrasto elusione.

La finalità cui tende la disciplina relativa alla "nunciazione" di cui all'art. 22 TUR è quella – unica – di ostacolare momenti di elusione d'imposta: in assenza di tale norma si darebbe ingresso a diffuse condotte tra contraenti consistenti nella stipulazione di contratti volutamente non registrati per accettarne l'esistenza all'interno di un contratto postumo volto al riparo da tassazione del contratto enunciato. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: TUR n. 131/1986, art. 22

295. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 523 del 29 ottobre 2021.

Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Sentenza – Avviso di liquidazione – Onere di allegazione – Esclusione – 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 giurisprudenziali: Cass. nn. 21713/2020, 239/2021

296. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 545 dell'8 novembre 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini

Imposta di registro – Imposta ipotecaria – Registrazione telematica dell'atto – Responsabilità solidale del notaio per l'imposta principale – Sussiste.

In tema di imposta ipotecaria e di registro, in base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, artt. 42 e 57; d.lgs. n. 463/97, art. 3-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 15450 del 7 giugno 2019; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 15998 del 9 giugno 2021

297. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 306 del 21 dicembre 2021. Presidente: Abate, Estensore: Montanari

Decreto ingiuntivo – Esecutività – Enunciazione di atto contenuta nel ricorso monitorio – Imposta di registro – Debenza.

La Commissione tributaria provinciale di Como ha confermato la debenza dell'imposta di registro nel caso di decreto ingiuntivo esecutivo, non rilevando una eventuale sospensione della esecutività dello stesso, ma unicamente (ai fini dell'esclusione della debenza dell'imposta di registro) il suo eventuale annullamento o revoca. La debenza dell'imposta di registro è stata inoltre confermata anche in relazione all'atto negoziale enunciato nel medesimo ricorso monitorio, in considerazione del principio di autonomia dei singoli negozi giuridici. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 22 e 37, e art. 3 della tariffa, parte I

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 4327 del 2021; Cassazione, sentenza n. 4096 del 2012

298. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 170 del 29 ottobre 2021. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina

Accertamento di maggior valore – Avviso di liquidazione – Motivazione – Sufficiente indicazione dei criteri di ricalcolo.

In tema di accertamento tributario, l'art. 7 della l. 212/00 (Statuto del contribuente) impone che la motivazione dei provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria espliciti i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che li sorreggono. Con particolare riferimento all'accertamento relativo all'imposta di registro, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale. (F.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 22148 del 22 settembre 2017

299. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 4651 del 15 dicembre 2021. Presidente: Bognesi, Estensore: Uppi

Avviso di liquidazione – Tassazione di sentenza civile – Restituzione di somme ricevute indebitamente – Non si applica in assenza di nullità esplicita.

L'art. 8 lett. e) della Tariffa parte I d.P.R. 131/1986 trova applicazione soltanto nel caso in cui il provvedimento giudiziale che condanna alla restituzione di somme ricevute indebitamente dichiara espressamente la nullità del contratto, la quale non può essere dedotta implicitamente. A tali somme non si applica l'art. 40 d.P.R. 131/1986 (alternatività tra Iva e imposta di registro) in quanto rappresentative di un rimborso di somme indebitamente percepite e non di un corrispettivo per una prestazione legittimamente fornita. (A.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 8 lett. e) Tariffa parte I d.P.R. 131/1986

300. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2667 del 9 luglio 2021. Presidente: Izzì, Estensore: Izzì

Atto di rinuncia quote – Trasferimento di proprietà – Non è tale – Negozio abdicativo estintivo – Liquidazione dell'Ufficio in misura proporzionale – Legittimità.

La rinuncia rappresenta una semplice dimissione, od estinzione soggettiva, del diritto e non un trasferimento, o traslazione, dello stesso da un titolare ad un altro e non può essere parificata ad un atto traslativo, sia perché intrinsecamente abdicativa e sia perché produttiva di effetti alla stregua non di un contratto ma di un atto unilaterale non recettizio. Tanto è vero nella misura in cui la causa donandi non sia presente come ragione che ha mosso l'atto di rinuncia; in tal caso si verifica in concreto uno spostamento patrimoniale sorretto dalla volontà di arricchire il patrimonio altrui a titolo di liberalità. In tale ultima ipotesi si giustifica da parte dell'Ufficio il recupero dell'imposta di registro prevista per gli atti di liberalità in misura proporzionale senza alcuna indebita estensione analogica del T.U. successioni a fattispecie non ivi contemplate. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 1104 c.c.; d.P.R. n. 347/90

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenze n. 5299/2018 e n. 5300/2018

301. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2850 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Espropriazione per pubblica utilità – Ente di diritto privato partecipato dallo Stato – Esenzione – Non sussiste.

In materia d'imposta di registro, l'art. 57, co. 8, d.P.R. n. 131/1986 esonera da tassazione unicamente quegli atti che intervengano con l'entità statale in quanto tale. Un'estensione in via interpretativa del beneficio in questione a soggetti solo indirettamente riconducibili all'amministrazione statale (nel caso di specie una società per azioni interamente partecipata da società a sua volta integralmente detenuta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze) risulta essere preclusa dal carattere eccezionale delle disposizioni che disciplinano le esenzioni fiscali, anche allorquando l'atto da cui la vertenza è scaturita sia espressione di un tipico potere statale, ossia l'espropriazione per pubblica utilità, e l'imposta vada a incidere sulla relativa indennità. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 57, co. 8

302. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2863 del 20 luglio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Cessione credito Iva e diniego di rimborso – Motivazione atto di diniego.

Se il vincolo di pertinenzialità tra beni determina una tassazione attenuata, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente, deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. (A.Z.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., n. 25127/2009

303. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2958 del 28 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore – Decreto di omologa – Effetti immediatamente traslativi – Esercizio dei poteri d'ispezione e controllo – Tassazione proporzionale.

In materia d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del citato articolo 8. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: Tariffa, Parte Prima, d.P.R. n. 131/1986, art. 8, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 3286 del 12 febbraio 2018

304. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3106 del 24 agosto 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Avviso di liquidazione – Natura – Motivazione.

Per gli avvisi di liquidazione, diversamente dagli avvisi di accertamento, l'obbligo di motivazione è minore in conseguenza del loro carattere puramente liquidatorio ed applicativo di imposta sulla base di dati dichiarati dalla parte. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131 del 1986, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 4166/2020, 4170/2020, 20130/2020

305. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3106 del 24 agosto 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Avviso di liquidazione – Motivazione.

L'onere di motivazione di un avviso di liquidazione deve, ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. 131 del 1986, ritenersi assolto con l'indicazione dell'atto soggetto a registrazione, della natura dell'imposta e del quantum, non occorrendo, alla luce della sua natura liquidatoria, alcuna particolare motivazione (nel caso di specie, la Ctr evidenziava che l'avviso conteneva tutti gli elementi utili per l'individuazione della pretesa erariale fatta valere, al punto che la parte aveva ben potuto esercitare il suo diritto di difesa con argomentazioni dirette a sconfiggere l'avverso assunto). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131 del 1986, art. 54

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 4166/2020, 4170/2020, 20130/2020

306. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4113 del 15 novembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista

Accertamento catastale – Inquadramento categoria catastale – Rendita – Obbligo di motivazione – Procedimento Docfa.

Nella procedura Docfa l'obbligo di motivazione è assolto facendo riferimento agli stessi dati proposti dal contribuente, anche diversamente valutati, perché è una procedura collaborativa. 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. (G.G.)

Riferimenti normativi: l. 190/2014, art. 1, comma 2444; l. 208/2015, art. 1, comma 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 20 novembre 2019, n. 30166

307. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4237 del 23 novembre 2021. Presidente: Malaspina, Estensore: Malaspina

Avviso di liquidazione – Trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito – Regole di applicazione dell'imposta in misura proporzionale o fissa – Compatibilità delle disposizioni fra imposta di registro e quella sulle successioni e donazioni.

Dalle disposizioni del testo unico sull'imposta di registro e da quelle del testo unico su imposte di successione e donazione, come interpretate dalla giurisprudenza e dalla dottrina prevalente, le imposte in parola hanno una disciplina che, in forza di richiami testuali e di elementi sistematici, mutua da quella dell'imposta di registro le regole riguardanti l'applicazione dell'imposta e cioè, tutte quelle portate dal titolo III del T.U. Registro n. 131/1986 (nel limite della compatibilità con le specifiche norme in materia di successione e donazione). Ne consegue che le regole di applicazione dell'imposta proporzionale e dell'imposta fissa sono, in linea di principio, le stesse per l'imposta di registro e delle successioni e donazioni. (R. d'A.)

Riferimenti normativi: artt. 1, 2 e 10 d.lgs. n. 347/1990, TUIC; l'art. 2 d.l. n. 262/2006 conv. in l. n. 286/2006

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 27480 del 30 dicembre 2016

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

BASE IMPONIBILE	pag. 103
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 103
ACCERTAMENTO	pag. 104
ALTRO	pag. 104

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

BASE IMPONIBILE

- 308. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3010 del 2 agosto 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Vicuna**

Base imponibile – Cumulo tra donatum e relictum – Non sussiste.

Nel caso di donazione effettuata all'erede prima del decesso del de cuius e susseguente relictum in capo al medesimo soggetto, non si concretizza alcun cumulo al fine del calcolo della base imponibile. L'art. 8, comma 4, d.lgs. 346/1990 che regola il "coacervo" non può trovare infatti applicazione in quanto norma superata a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 69 l. 342/2000 che ha disposto l'applicazione di aliquote fisse, facendo venir meno il sistema impositivo mediante aliquote successive rendendo di conseguenza inutile il cumulo delle donazioni. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 4, d.lgs. 346/1990; art. 69 l. 342/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 22738/20 del 20 ottobre 2020

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

- 309. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 180 del 22 luglio 2021. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore**

Imposta di successione – Valore globale netto dell'asse ereditario – Coacervo.

L'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 346 del 1990 – Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni – prevedeva una forma di riunione "fittizia" dei beni donati alla massa ereditaria (c.d. "coacervo") ai soli fini della determinazione delle aliquote, progressive e non fisse. Il riferimento esclusivo a tale finalità consente di affermare che la norma sia stata implicitamente abrogata e non possa trovare applicazione in relazione nemmeno alle franchigie oggi previste. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 4, d.lgs. 346/1990

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 3257/2021

- 310. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 3629 del 7 ottobre 2021. Presidente: Paganini, Estensore: Vicuna**

Donazioni effettuate in vita dal de cuius – Inapplicabilità dell'istituto del coacervo.

In tema d'imposta di successione, poiché l'art. 69 l. 342/2000 ha soppresso il sistema dell'aliquota progressiva, è stato implicitamente abrogato l'art. 8, co. 4 d.lgs. 346/1990, il quale prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato. Nel nostro ordinamento non esiste più l'istituto del cosiddetto "coacervo delle donazioni". (D.Co.)

Riferimenti normativi: l. 342/00, art. 69

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 758 del 15 gennaio 2019

ACCERTAMENTO**311. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 420 del 16 dicembre 2021. Presidente: Leotta, Estensore: Greco****Patto di famiglia – Liquidazione a favore del legittimario non assegnatario – Donazione indiretta dal disponente al legittimario – Sussiste.**

In presenza di patto di famiglia richiamato dall'art. 3, comma 4-ter, d.lgs. 346/1990, la liquidazione a favore del legittimario non assegnatario prevista nel patto è da considerare un onere ex lege di cui è gravata l'assegnazione (dell'azienda o delle quote) dal disponente a favore dell'assegnatario. L'attribuzione al legittimario deve essere pertanto qualificata quale donazione indiretta dal disponente al legittimario non assegnatario e quindi necessariamente tassata alla stregua di una attribuzione gratuita dal disponente al legittimario non assegnatario, quindi con franchigia di 1 milione di euro ed aliquota del 4%. Anche per il patto di famiglia risulta pertanto applicabile il disposto dell'art. 58 del d.lgs. n. 346/1990 secondo cui "gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari". (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 3, comma 4-ter; d.lgs. 346/1990, art. 58

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 32823/2018; Cass., sent. 29506/2020

312. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3943 del 2 novembre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Bifulco**Imu – Quota immobile.**

In tema di successione necessaria, la disposizione di cui all'art. 540, comma 2, c.c. determina un incremento quantitativo della quota contemplata in favore del coniuge (o della madre, come nel caso de quo), in quanto i diritti di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare e di uso dei mobili che la corredano (quindi, il loro valore capitale) si sommano alla quota riservata al coniuge in proprietà. L'attribuzione dei diritti di abitazione e di uso costituisce un legato "ex lege" in favore del coniuge, per cui questi può invocarne l'acquisto "ipso iure", ai sensi dell'art. 649, comma 1, c.c., senza dover ricorrere all'azione di riduzione. Per contro, non essendo ciò previsto da nessuna norma in tema di successione legittima, non v'è ragione per ritenere che alla quota intestata contemplata dagli art. 581 e 582 c.c. si aggiungano i diritti di abitazione e di uso. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 556 c.c.; art. 540, comma 1, c.c.; art. 542; art. 543, comma 1, c.c.

ALTRO**313. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 495 del 6 ottobre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti****Rilevanza ai fini del coacervo – Modifica normativa – Ambito di applicazione della norma.**

In materia di imposta di donazione, l'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990 fa riferimento a tutte le donazioni precedentemente intercorse tra donante e donatario, senza escludere – come invece espressamente fatto per altre liberalità tassativamente individuate – quelle poste in essere nel periodo compreso tra il 25.10.2001 ed il 28.11.2006. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346 del 1990, art. 57

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 11 maggio 2017, n. 11677

314. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 495 del 6 ottobre 2021.**Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti****Rilevanza ai fini del coacervo – Modifica normativa – Ambito di applicazione della norma.**

Il d.lgs. n. 346 del 1990, art. 57, deve essere interpretato nel senso che, ai fini della determinazione del valore globale dei beni oggetto della donazione, occorre tener conto anche delle donazioni effettuate dal 25 ottobre 2001 al 28.11.2006. A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma laddove dispone che "...tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59". La norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346 del 1990, art. 57

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 11 maggio 2017, n. 11677

315. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 495 del 6 ottobre 2021.**Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti****Rilevanza ai fini del coacervo – Modifica normativa – Ambito di applicazione della norma.**

Le donazioni effettuate nel periodo di esenzione compreso tra il 25.10.2001 al 28.11.2006, ossia quando l'imposta sulle donazioni era abrogata, sono da considerarsi fiscalmente rilevanti ai fini del calcolo del coacervo. A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma laddove così si esprime "...tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59"; la norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. Si deve, quindi, far riferimento a tutte le donazioni precedentemente intercorse tra donante e donatario, senza escludere – come invece espressamente fatto per altre liberalità, tassativamente individuate – quelle poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006 (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346 del 1990, art. 57

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 11 maggio 2017, n. 11677

316. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 4229 del 22 novembre 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**Diniego di rimborso imposta di donazione – Patto di famiglia – Esenzione – Non sussiste.**

In materia di imposta di successione, la dichiarazione con la quale il contribuente si impegna a proseguire l'esercizio dell'attività di impresa del de cuius ovvero a detenerne il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento, da presentarsi contestualmente alla dichiarazione di successione o all'atto di donazione costituisce condizione di ammissione al godimento del beneficio di cui all'articolo 3, comma 4 ter, d.lgs. n. 346 del 1990. La norma non prevede la possibilità di rendere successivamente la dichiarazione prescritta dalla legge per avvalersi delle agevolazioni fiscali in quanto la decadenza contemplata dal periodo successivo della medesima norma si riferisce solo al primo presupposto, prevedendo la perdita del beneficio, già provvisoriamente applicato, nel caso in cui esso venga meno successivamente alla presentazione della dichiarazione (corredata con la dichiarazione). Per converso, la mancata

presentazione della apposita dichiarazione non richiede la previsione di alcuna successiva decadenza, in quanto in tale caso il diritto al godimento del beneficio non è mai sorto. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 3, comma 4-ter, d.lgs.346/1990

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 2417/2019

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI	pag. 107
Prestazione di servizi	pag. 107
BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE	pag. 107
IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE	pag. 108
SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE	pag. 108
DETRAZIONE E RIVALSA	pag. 108
IDENTIFICAZIONE NON RESIDENTE	pag. 110
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag. 110
PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO	pag. 111
RISCOSSIONE	pag. 112
SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI	pag. 112
RIMBORSI/CREDITI D’IMPOSTA	pag. 113
ALTRO	pag. 115

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI

Prestazione di servizi

317. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3786 del 19 ottobre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Fasano**

Erogazione corsi gratuiti formazione professionale – Assoggettabilità ad Iva delle prestazioni acquisite per erogare i corsi – Imponibilità – Sussiste.

Le prestazioni fatturate alla contribuente, che organizza corsi (anche corsi gratuiti) di formazione professionale, sono regolarmente assoggettabili ad Iva dai cedenti/prestatori alla società, e non sono esenti o fuori campo: infatti, i corsi erogati sono gratuiti, ma i servizi per erogare tali corsi non sono gratuiti ma contro regolare corrispettivo, e i contributi che la contribuente riceve sono successivi ad una rendicontazione puntuale. Stabilita la riconducibilità delle operazioni passive all'attività imprenditoriale, il principio di neutralità dell'imposta preclude che l'Iva assolta sulle prestazioni acquisite resti a carico del cessionario. La circostanza per cui i corsi di formazione professionale sono organizzati utilizzando il contributo che le agenzie del lavoro versano ai fondi, postula che i corrispettivi di dette operazioni devono ricomprendere i contributi versati per obbedire alla regola economica del pareggio di bilancio e di conseguenza postula la relazione tra corrispettivi e costi sostenuti per la formazione. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 3, lett. a) d.P.R. 633/1972

BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE

318. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 541 dell'8 novembre 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Alessi**

Iva – Aliquota – Autonomia – Assenza.

La somministrazione di "pasti obbligatori" prevista in un evento svoltosi presso una discoteca strettamente correlata all'attività di intrattenimento, non si caratterizza quale evento autonomo rispetto a quest'ultima, quindi rappresenta una condizione obbligatoria per l'accesso all'attività di intrattenimento, sia esso di natura principale o secondaria. In tal caso, la somministrazione della cena è da assoggettare ad Iva con aliquota ordinaria propria della prestazione di intrattenimento che è quella del 22%. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 74 quater, comma 6 bis, del d.P.R. 633/72

319. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 541 dell'8 novembre 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Alessi**

Iva – Aliquota – Intrattenimento – Pasti obbligatori – Dipendenza funzionale.

In fattispecie di Iva, laddove la partecipazione ad un evento sia subordinata al pagamento di un ticket di cena obbligatoria, la funzione della cena diviene discriminatoria per l'ingresso al locale e, quindi, per la partecipazione all'evento, con una dipendenza funzionale tra la fruizione della cena e l'ingresso/partecipazione all'evento. Somministrazione, questa, che non è pertanto identificabile come prestazione autonoma rispetto all'attività di spettacolo ivi svolta ed è assoggettata all'aliquota ordinaria del 22% (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 74 quater, comma 6 bis, del d.P.R. 633/72

IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE**320. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 354 del 22 novembre 2021. Presidente: Montanari, Estensore: Fadda****Cessioni all'esportazione – Obbligatoria coincidenza del cedente con soggetto che regolarizza le pratiche in Dogana – Non sussiste.**

Sussistono i requisiti di extraterritorialità di cui all'art. 8 d.P.R. 633/1972 anche quando il primo cedente italiano regolarizzi le pratiche doganali per l'esportazione (in Giappone) per conto del cessionario italiano, che figura come esportatore. Infatti, a norma dell'art. 13 l. 413/1991, l'esenzione Iva in esportazione è riconosciuta sulla base della documentazione doganale, "a nulla rilevando, per la documentazione della cessione all'esportazione, che i documenti ... siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti dei cedenti o altri soggetti". (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 8, d.P.R. 633/1972; art. 13, l. 413/1991

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

SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE**321. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 102 del 23 settembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni****Sanzione in misura fissa – Presupposti.**

La sanzione in misura fissa, prevista dall'art. 6, c. 9-bis2, del d.lgs. 471/1997, si applica, in luogo di quella proporzionale, alle sole ipotesi in cui la condotta illecita in cui è incorso il contribuente riguardi operazioni astrattamente riconducibili nello spettro applicativo del meccanismo dell'inversione contabile, con esclusione dunque delle operazioni che si manifestano palesemente estranee a detto regime. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 6, comma 9bis2

DETRAZIONE E RIVALSA**322. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 416 del 7 luglio 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini****Spese di sponsorizzazione – Spese di pubblicità – Differente regime tributario – Diritto di detrazione dell'Iva – Onere della prova.**

In tema di determinazione dei redditi di impresa, costituiscono spese di sponsorizzazione quelle correlate ad iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre sono classificabili quali spese pubblicitarie o di propaganda quelle sostenute per la realizzazione di iniziative volte alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta, con la conseguenza che solo le prime, in quanto costituenti spese di rappresentanza, sono deducibili ai sensi e nei limiti previsti dall'art. 74, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella formulazione applicabile "ratione temporis". Nel caso in esame, l'apposizione dei nominativi sull'abbigliamento indossato durante le gare non appare direttamente funzionale all'aumento dei ricavi, quanto piuttosto alla promozione dell'immagine e, quindi, a servizio di sponsorizzazione. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 1922 del 24 gennaio 2019

323. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 457 del 3 settembre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Repossi

Spese di sponsorizzazione – Spese di pubblicità – Differente regime tributario – Diritto di detrazione dell'Iva – Onere della prova.

L'esercente attività di impresa o professionale ha diritto alla detrazione dell'Iva anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva e pur se, per cause estranee al contribuente, detta attività non possa poi in concreto essere esercitata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art. 19 bis1, lett. i)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11533, dell'11 maggio 2018

324. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 121 del 20 settembre 2021. Presidente: De Giorgio, Estensore: Bussani

Detrazione indebita.

Non si pretende che sul cessionario/committente incomba il dovere di accurate indagini circa la posizione commerciale e fiscale del soggetto cedente, ma è necessario che il primo adotti un minimo di cautela e prudenza e ponga attenzione su determinati requisiti minimi e circostanze significative, come l'assenza di strutture, l'assenza di una clientela qualificata, la mancanza di indici di capacità commerciale, pubblicità, giro di affari, ecc.; in mancanza di questi elementi ci si deve rendere conto che si ha a che fare con un soggetto imprenditorialmente inesistente o comunque con una controparte contrattuale la cui operatività presenta evidenti anomalie ed incongruità degne della massima attenzione. Con ciò sapendo che, in caso contrario, si può incorrere in accertamenti tendenti al recupero dell'Iva, illegittimamente detratta in relazione a operazioni soggettivamente inesistenti, proprio per la mancanza dell'adozione di cautele circa la conoscenza della posizione commerciale e fiscale del soggetto cedente. (I.L.C.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 1950/2007, 9138/2010 e 5173/2017

325. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2487 del 2 luglio 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Sciorpa

Prova dell'inerenza del costo all'attività del soggetto passivo – Onere in capo al contribuente di dimostrare il diritto alla detrazione.

Incombe su colui che chiede la detrazione dell'Iva l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta. In tal senso, sebbene la società abbia dimostrato che con i soggetti terzi intercorreva un rapporto di prestazione di servizi e che a questi sono stati corrisposti gli importi delle fatture, dall'altro lato è rimasto del tutto indimostrato che agli importi indicati nelle fatture corrispondeva una precisa prestazione validamente collocabile nel tempo di conseguenza che resta impossibile valutare l'inerenza del costo. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 21, comma 2, lett. g), d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 29290/2018

326. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 4042 del 9 novembre 2021. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey

Fatture oggettivamente inesistenti – Diritto alla detrazione – Onere della prova – Legittimo.

In tema di Iva, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili. Pertanto, è da ritenersi legittimo l'avviso di accertamento dell'Ufficio basato su plurimi elementi idonei a dimostrare la fittizietà delle operazioni come prova dell'inesistenza fiscale dei rapporti commerciali sottostanti, avverso il quale il contribuente, neppure nell'atto di appello, ha fornito giustificazioni. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c., art. 19, d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 22969/2021

IDENTIFICAZIONE NON RESIDENTE

327. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3206 dell'8 settembre 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri

Società estera – Attività in Italia – Modalità operativa ai fini fiscali.

Ai fini Iva, una società estera può operare nel mercato italiano attraverso diverse modalità, quali l'istituzione di una stabile organizzazione con sede nel territorio nazionale, l'identificazione diretta come soggetto passivo Iva oppure attraverso la nomina di un rappresentante fiscale in Italia, il quale costituisce per le autorità italiane il referente per l'assolvimento degli obblighi fiscali in Italia. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 17, comma 3, d.P.R. n. 633/1972

328. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3206 dell'8 settembre 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri

Società estera – Rappresentante fiscale in Italia – Omessa indicazione – Violazione formale.

L'art. 17 comma 3 d.P.R. n. 633/1972 impone che il contribuente estero non residente nomini un rappresentante fiscale in Italia il quale adempia agli obblighi previsti in relazione all'Iva. Tale dovere, tuttavia, si concretizza nella nomina del soggetto e non anche nella indicazione dello stesso nelle fatture, risolvendosi la mancata indicazione in una violazione meramente formale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 17, comma 3, d.P.R. n. 633/1972

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

329. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 4800 del 23 dicembre 2021. Presidente: Mainini, Estensore: Mambriani

Avviso di accertamento conseguente a verifica fiscale – Attività di B&B svolta in forma imprenditoriale – Assoggettamento ad Iva con aliquota al 10%.

È assoggettabile ad Iva (10%) l'attività di B&B per la quale, in seguito a verifica fiscale, sia accertato il superamento delle soglie stabilite dalle singole normative regionali (nel caso di specie: art. 29, Legge Regionale n. 27/2015) e, in ogni caso, sia accertata la presenza di elementi dai quali si possa desumere in maniera univoca che l'attività di B&B è svolta non già in forma saltuaria ed occasionale, bensì in forma professionale, continuativa ed imprenditoriale (nel caso

di specie: presenza di servizi ulteriori al pernottamento e alla prima colazione; assenza di stagionalità nelle prenotazioni; pubblicizzazione dell'attività su siti specializzati e mediante apposizione di insegna). (A.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 29, legge regionale n. 27/2015

PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO

330. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 285 del 23 luglio 2021. Presidente: Chiaro, Estensore: Della Vecchia

Operazioni inesistenti – Onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria – Prova della consapevolezza di esser coinvolto in una operazione fraudolenta – Rileva.

In tema di Iva, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, provando inoltre la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, 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 la diligenza massima esigibile da un operatore accorto. Nel caso di specie il contribuente dichiara di aver avuto contatti con la società cartiera in un Comune dove non risulta nessuna attività di quest'ultima azienda, presso uno stabile privo di indicazioni ad essa riferibili e non ha neppure verificato che l'autocarro avuto in locazione risultasse avere, per l'anno 2014, tre diversi proprietari. Elementi che, ad avviso della Commissione denotano quantomeno una scarsa attenzione incompatibile con l'attività imprenditoriale e lasciano trasparire una non estraneità al disegno fraudolento, non avendo la parte adeguatamente acclarato, come suo onere, la propria buona fede. (L.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ord. n. 16754 del 14 giugno 2021; Cass. civ., sez. V, ord. n. 16209 del 10 giugno 2021

331. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 297 del 14 settembre 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini

Operazioni inesistenti – Onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria – Elementi indiziari – Rileva.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti l'assoluta insussistenza di alcuna operazione sottostante l'emissione del documento, l'Agenzia delle Entrate assolve all'onere probatorio su di essa incombente qualora offra elementi indiziari che sono oggettivamente rilevanti e concludenti che, nel caso di specie, riguardano elementi non controversi come la circostanza che alcune attività siano state pagate a ore, senza che il ricorrente le abbia però annotate e altresì in mancanza di un preventivo del relativo costo (preventivo che risulta redatto, ma che non è stato prodotto neppure in sede contenziosa) nonché il versamento di contributi attraverso compensazioni indebite di crediti inesistenti. A detti elementi indiziari si affianca poi quello dell'inesistenza di alcun contratto tra il contribuente e le citate appaltatrici, nonché l'assoluta genericità delle fatture. (L.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art.19

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, C - 439/04; Corte di Giustizia, 31 novembre 2013, C-642/ 11

332. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 3808 del 21 ottobre 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Baldi

Contraddittorio preventivo obbligatorio – Necessità – Limiti – Caso specifico.

In relazione agli accertamenti in materia di imposte armonizzate, se pur non occorre dimostrare che il contraddittorio preventivo (omesso) avrebbe portato ad una diversa modulazione della decisione, è necessario che tale situazione sia quantomeno possibile. Occorre cioè che il contribuente indichi le ragioni che avrebbero potuto indurre l'Ufficio a rivedere il proprio orientamento: ciò al fine di rendere il contraddittorio non un mero formalismo ma uno strumento di effettiva difesa del contribuente. Nel caso di specie, come ritiene la stessa Agenzia ("non è semplice, in concreto, distinguere l'appalto dalla somministrazione di lavoro"), tanto a maggior ragione il contraddittorio endoprocedimentale avrebbe potuto portare ad un esito diverso, chiarendo fin da subito le modalità concrete di svolgimento degli appalti, senza necessità di giungere alla sede giurisdizionale o, invero, di giungervi con un quadro probatorio esauriente. (G.Gi.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 24823/2015

RISCOSSIONE

333. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 4619 del 21 dicembre 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Betti

Dichiarazione d'intento – Assenza dello status di esportatore abituale – Sanzione.

La qualifica di esportatore abituale rappresenta uno status dichiarato dall'acquirente ed il fornitore non ha i mezzi per verificare l'esistenza di questo status. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli esportatori che hanno rilasciato la dichiarazione. (I.R.)

Riferimenti normativi: art. 7, d.lgs n. 471/97

SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI

334. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 408 del 6 dicembre 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Vitelli

Settore elettrico – Oneri generali di sistema elettrico – Base imponibile – Sussiste.

È legittima l'applicazione dell'Iva sugli oneri generali di sistema elettrico (OGSE), in quanto essi rappresentano una componente - di natura parafiscale - del costo complessivo del servizio elettrico esposto in fattura. (S.B.)

Riferimenti normativi: Direttiva 2006/112/CE, art. 78; d.P.R. 633/1972, art. 13

335. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2520 del 5 luglio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero

Agenzia di viaggio – Pacchetto turistico – Servizi di trasporto offerti separatamente – Applicabilità regime speciale.

Con specifico riferimento al regime Iva dei c.d. "pacchetti turistici" predisposti da agenzie di viaggio o tour operator, la prestazione di servizi separati (ad esempio il trasporto distinto dall'alloggio) non determina il venir meno dell'obbligo di determinare l'imposta complessivamente dovuta in base al regime speciale di cui all'art. 74-ter, d.P.R. n. 633/72. Tutti i servizi forniti con specifico riferimento a un viaggio (trasporto, vitto, alloggio, escursioni, guide, ecc.), ancorché offerti separatamente rispetto al pacchetto principale, rappresentano particelle

di un unicum complesso e, dunque, la fattispecie va considerata alla stregua di un'unica prestazione costituita da un insieme di più servizi. Sulla scorta di simili considerazioni, nel caso di specie, il servizio di trasporto legato a un "pacchetto turistico" è stato ricompreso nella determinazione dell'Iva dovuta ai sensi dell'art. 74-ter. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 74-ter

RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA

- 336. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 556 del 22 novembre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Lamari**

Accollo di un credito erariale – Estinzione debito dell'accollato – Compensazione con credito dell'accollante – Inammissibilità.

Secondo quanto previsto dall'art. 1, d.l. n. 124 del 2019, convertito dalla l. n. 157 del 2019, è negata la possibilità di estinguere i debiti dell'accollato mediante compensazione con i crediti dell'accollante. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 124/19, art. 1

- 337. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 562 del 25 novembre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Reposi**

Accollo di un credito erariale – Estinzione debito dell'accollato – Compensazione con credito dell'accollante – Inammissibilità.

Sia in ambito civile, sia penale, è ormai pacifico che la compensazione può essere effettuata solo tra i medesimi soggetti e, quindi, l'estinzione di debiti tributari tramite la compensazione di crediti nei confronti dell'Erario può avvenire solo se i crediti sono nella titolarità dell'obbligato. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 241/97, art. 17; d.l. n. 124/19, art. 1

- 338. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 115 del 17 novembre 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Grimaldi**

Dichiarazione annuale iva presentata con ritardo superiore a novanta giorni – Perdita definitiva del diritto di avvalersi nelle annualità successive delle eccedenze maturate – Sussiste – Diritto di chiedere a rimborso il credito – Spetta.

Il contribuente, che presenta la dichiarazione annuale iva con un ritardo superiore a novanta giorni dalla scadenza di legge, perde definitivamente il diritto di avvalersi nelle annualità successive delle eccedenze maturate a credito per quell'anno, dovendosi considerare detta dichiarazione come omessa, ferma restando, tuttavia, la possibilità di chiedere a rimborso il credito nel rispetto dei limiti di legge. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 13090 del 25 luglio 2012

- 339. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 166 del 23 agosto 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Pipponzi**

Istanza di rimborso rivolta all'Ufficio dell'imposta addebitata in via di rivalsa in misura eccedente il dovuto – Condizioni.

È legittimo il diniego opposto dall'Ufficio alla richiesta di rimborso avanzata dal soggetto passivo che deduca di essere stato condannato in sede civile alla restituzione, al cessionario, della maggiore iva addebitatagli in via di rivalsa in misura superiore al dovuto, quando difettino le due concorrenti condizioni che l'imposta – oggetto dell'istanza di rimborso – sia stata

effettivamente restituita al cessionario e sia stato definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita di gettito da parte dell'Erario: circostanza, quest'ultima, ricorrente nel caso in cui il destinatario della fattura abbia detratto l'imposta o possa ancora esercitare la detrazione, pregiudicando il meccanismo di neutralità dell'imposta. (Da.C.)

Riferimenti normativi: art. 2033 c.c.; d.P.R. 633/72, art. 21, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10939 del 27 maggio 2015

340. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3206 dell'8 settembre 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri

Società estera – Rappresentante fiscale in Italia – Omessa indicazione – Violazione formale – Diritto al rimborso.

L'omessa indicazione in fattura, da parte della società estera, del proprio rappresentante fiscale in Italia, la cui precedente nomina risulti da atto notarile, costituisce quindi una mera violazione di carattere formale dell'art. 17 comma 3 d.P.R. n. 633/1972 che non lede il diritto della società a richiedere il rimborso del proprio credito Iva. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 17, comma 3, d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 20617/2020

341. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3920 del 2 novembre 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Bussani

Diniego rimborso – Società non operative.

Secondo la disciplina vigente "ratione temporis" per l'anno di imposta 2006, spetta al contribuente, che risulti "non operativo" in base alla disciplina delle società di comodo, di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994, l'onere di dimostrare la presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario" che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi e del reddito minimo. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 30, l. 23/12/1994, n. 724

342. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4193 del 19 novembre 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Antonioli

Crediti d'imposta – Rimborso degli oneri fideiussori – Principio di neutralità.

Il contribuente che abbia richiesto il rimborso dei crediti Iva maturati e che, a tal fine, abbia sottoscritto plurime polizze fideiussorie, avrà diritto – sulla scorta dell'art. 8, comma 4, legge n. 212/2000 – a conseguire il rimborso non soltanto dell'imposta a credito, ma anche degli oneri fideiussori sostenuti per il rimborso. Invero, secondo l'ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, il citato art. 8 – che subordina il rimborso al definitivo accertamento della circostanza che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura inferiore – ha natura immediatamente precettiva e attribuisce al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale. Tale soluzione, del resto, risponde alla necessità per l'interprete di pervenire ad una soluzione compatibile con il diritto dell'Unione e, in particolare, con il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto. (E.D.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8, comma 4; d.P.R. 633/1972, art. 38-bis, comma 3; T.U.E., art. 4, comma 3; T.F.U.E., art. 288

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 16409 del 5 agosto 2015; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 5508 del 28 febbraio 2020

343. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4250 del 23 novembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Diritto alla compensazione dei crediti – Possibilità di accollo e successiva compensazione – Medesimi soggetti – Istituto di natura eccezionale.

Circa la validità e conseguente non sanzionabilità dei pagamenti mediante compensazione di un proprio credito con i debiti accollati, la Risoluzione n. 140/E del 2017 dell'Agenzia delle Entrate precisa che ciò valeva solamente per le operazioni di accollo e successiva compensazione intervenute sino alla data di pubblicazione della medesima risoluzione (15 novembre 2017), ponendo un divieto per le operazioni di compensazione credito/debito accollato avvenute dopo la stessa data. Pertanto, la compensazione tributaria poteva avvenire per le sole posizioni in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi, perché quello della compensazione era un istituto di natura eccezionale per l'assolvimento dei debiti tributari, non suscettibile di applicazione generale alla diversa ipotesi di compensazione di credito con un debito accollato ossia generatosi in capo ad un diverso soggetto. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633 del 1972, art. 36-bis; l. 212 del 2000, art. 8, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza 29 ottobre 2019, n. 27673; conf. Ctr Lombardia, Sez. Stacc. di Brescia, sez. 26, sent. nn. 451 e 452 del 23 novembre 2021

ALTRO

344. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 528 del 29 ottobre 2021. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Compensazione debiti di imposta – Condizioni – Operatività.

In materia tributaria, la compensazione di debiti di imposta 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 sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che, 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 dall'anno di imposta 2002. Il caso di pagamento di proprio debito tributario mediante compensazione con il credito fiscale vantato da altro contribuente, previo accollo da parte di quest'ultimo, non può essere ritenuto immediatamente operativo, in mancanza di disposizioni già vigenti al momento dell'entrata in vigore della legge, per la sola generica previsione della sua possibilità, in mancanza di inderogabili regole attinenti la specifica materia. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma primo, l. 27 luglio 2000, n. 212

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 17836/2021, 17001/2013, 10207/2016, 12262/2007

345. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 535 del 4 novembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani

Compensazione – Debiti/crediti – Propri – Altrui.

L'art. 17, comma 1, d.lgs. n. 241/1997 dispone che i contribuenti possono utilizzare in compensazione, al fine di adempiere al pagamento delle imposte, i crediti dei "medesimi soggetti" (ossia degli stessi debitori) risultanti dalle loro dichiarazioni dei redditi. Ne consegue che la legge n. 212/2000, pure ammettendo la compensazione tra titolarità di credito/debito diversi tra loro, rinvia per la sua applicazione, al decreto attuativo del Ministero delle Finanze, che ad oggi non è stato emanato. (S.Ma.)

La compensazione trova applicazione solo per i debiti e per i crediti in essere tra medesimi soggetti e non tra soggetti diversi (art. 17, comma 1, d.lgs. n. 241/1997). Dunque, l'accollante non può mai estinguere i debiti dell'accollato utilizzando in compensazione i propri crediti. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. 27 luglio 2000, n. 212; d.lgs. n. 241/1997

346. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2804 del 20 luglio 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Antonioli

Cessione credito Iva e diniego di rimborso – Motivazione atto di diniego.

In tema di Iva, il provvedimento con cui l'amministrazione finanziaria neghi il diritto del contribuente al rimborso del credito per insussistenza dei fatti costitutivi di cui all'art. 30 d.P.R. n. 633/1972, senza contestare l'esistenza di un'eccedenza d'imposta dovuta, non ha neppure sostanzialmente natura di avviso di accertamento, sicché l'atto non deve avere una motivazione simile a quella prevista da specifiche disposizioni di legge per gli atti costituenti esercizio della potestà impositiva. (A.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., n. 17239/2019

347. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 3037 del 5 agosto 2021. Presidente: Proietto, Estensore: Malanetto

Principi di neutralità e proporzionalità – Sanzioni per utilizzo di fatture per operazioni inesistenti – Misura manifestamente sproporzionata – Disapplicazione – Applicabilità di sanzioni alternative da parte del giudice – Principio di legalità – Inammissibilità.

La Corte di Giustizia Europea ha chiarito che non è contraria al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, di cui alla direttiva 2006/112/CE, ed ai principi di neutralità e di proporzionalità in essa sanciti, una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (Iva) relativa a operazioni fittizie, imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'Iva in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente, purché il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente della fattura, che non era in buona fede, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale. Tuttavia, la predetta Corte ha altresì chiarito, con valore vincolante per gli Stati membri ed i suoi giudici, che i predetti principi di proporzionalità e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto ostano a una norma di diritto nazionale, in forza della quale la detrazione illegale dell'Iva è punita con una sanzione pari all'importo della detrazione effettuata. Ne consegue che, in applicazione dei principi sanciti dalla Corte di giustizia, da un lato resta confermata la contestazione alla contribuente di una indebita detrazione dell'Iva relativa a fatture per operazioni meramente circolari e come tali fittizie, dall'altro, e tenuto conto del principio di proporzionalità e del fatto che l'Iva è stata assolta, non possono trovare applicazione la sanzione prevista dall'ordinamento interno, perché manifestamente sproporzionata. Considerato, infine, che le sanzioni sono soggette al principio di legalità, la disapplicazione della previsione normativa contraria alla disciplina europea, in mancanza di un intervento correttivo del legislatore, non legittima il giudice a "creare" una sanzione alternativa. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 6, comma 6; art. 5, comma 4 bis; Dir. 2006/112/CE

Riferimenti giurisprudenziali: Corte CGUE, causa C-712/17, sentenza 8 maggio 2019

348. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 4610 del 21 dicembre 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Correra

Operazioni soggettivamente inesistenti – Buona fede del contribuente – Esclusione.

Va esclusa l'inesistenza soggettiva delle operazioni commerciali sostenuta dall'Ufficio laddove il contribuente dimostri di aver agito con diligenza nella scelta del fornitore. Nello specifico il contribuente aveva documentato di aver verificato l'esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa nonché di aver verificato la capacità del cedente di fornire in via autonoma i beni acquistati dal contribuente. (G.O.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8132 del 2011; Cassazione, Sentenza n. 10414 del 2011

349. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 4618 del 21 dicembre 2021. Presidente: Targetti, Estensore: Correra

Fattura irregolare – Committente – Non sussiste obbligo di regolarizzare la fattura.

L'obbligo in capo al concessionario o committente, di regolarizzare le fatture emesse dal cedente sussiste nel solo caso in cui le mancanze da questi commesse riguardino l'identificazione dell'atto negoziale e i dati fiscalmente rilevanti, ma non si estende anche a controlli sostanziali sulla corretta qualificazione fiscale dell'operazione. L'inclusione, tra i suoi compiti, di un apprezzamento critico su quanto dichiarato in ordine all'imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore, con supplenza di funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario. (I.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 14275 del 8 luglio 2020

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)	pag. 119
A titolo definitivo	pag. 119
CARTELLA	pag. 119
Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	pag. 119
Notificazione	pag. 120
Pagamento/Dilazione/Compensazione	pag. 125
Rimborso/Esecuzione/Recupero	pag. 126
AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)	pag. 126
Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)	pag. 126
MISURE CAUTELARI	pag. 127
Ipoteca e avviso d'iscrizione	pag. 127
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 127
ALTRO	pag. 128

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)

A titolo definitivo

- 350. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2964 del 28 giugno 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Iscrizione ipotecaria – Natura – Atto dell'espropriazione – Esclusione – Comunicazione preventiva di avvenuta iscrizione ipotecaria – Funzione di intimazione dell'imminente esecuzione forzata – Sussiste.

L'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 non costituisce atto dell'espropriazione forzata, ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, sicché può essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui all'art. 50, comma 2, d.P.R. cit., la quale è prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento. Nel caso di iscrizione di ipoteca la funzione della intimazione di pagamento preventiva alla esecuzione della espropriazione forzata è svolta dalla specifica comunicazione preventiva prevista dall'art. 77, comma 2-bis, d.P.R. cit. La comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca, al pari del preavviso di iscrizione di ipoteca, è sufficientemente motivata mediante il richiamo agli atti presupposti (i.e. cartelle di pagamento) che, in quanto già destinati alla stessa parte, sono da questa conosciuti o conoscibili e non necessitano perciò di allegazione all'atto impugnato. (P.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667; Cass., 11 marzo 2015, n. 4914; Cass., ord. 20 marzo 2015, n. 5718

CARTELLA

Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità

- 351. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 119 del 10 dicembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Obbligo di motivazione – Sussiste – Contenuto in caso di pretesa derivante dalla liquidazione della dichiarazione.

Deve ritenersi congruamente motivata la cartella di pagamento emessa all'esito della liquidazione della dichiarazione, e contenente la richiesta di pagamento delle somme che ne risultano dovute, atteso che la semplicità delle ragioni sottese a detta richiesta, dipendenti dall'omesso versamento del dovuto, sono senz'altro idonee a rendere edotto il contribuente del fondamento della pretesa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25, comma 2

- 352. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2533 del 5 luglio 2021. Presidente: Nocerino, Estensore: Ferrero**

Cartella di pagamento – Mancata sottoscrizione – Invalidità – Non sussiste.

La mancanza della 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 esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. (M.F.R.)

*Riferimenti normativi:***353. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4506 del 17 dicembre 2021****Obbligo di motivazione – Indicazione delle modalità di calcolo degli interessi – Nullità parziale.**

In tema di riscossione delle imposte sul reddito, la cartella di pagamento degli interessi maturati su un debito tributario deve essere motivata, non rilevando che il debito sia stato riconosciuto in una sentenza passata in giudicato, dal momento che il contribuente deve essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della l. n. 212 del 2002 deve allegarsi la sentenza. (A.F.)

Riferimenti normativi: l. n. 241/90, art. 3, comma1; l. n. 212/00, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10481 del 3 maggio 2018

354. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 4721 del 24 dicembre 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Fucci**Motivazione – Calcolo degli interessi.**

La cartella di pagamento con la quale vengono richiesti gli interessi maturati su un debito tributario deve contenere elementi idonei a consentire al contribuente interessato di verificare la correttezza del calcolo degli interessi, non potendo essa contenere solo delle voci inerenti gli interessi senza l'indicazione precisa del tasso applicato e dei relativi periodi ai quali si riferiscono le singole voci. (M.F.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sentenza n. 10841/2018; Cass., sez. trib., sentenza n. 10841/2018

Notificazione**355. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 275 del 21 luglio 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto****Competenza territoriale – Luogo di residenza del contribuente – Rileva – Concessionario in diverso ambito territoriale – Delega a Concessionario competenze – È necessaria.**

La competenza territoriale ad emettere la cartella esattoriale da parte del concessionario del servizio di riscossione non è determinata in base alla sede dell'ufficio che ha formato il ruolo, ma al criterio di correlazione tra l'ambito territoriale di operatività del concessionario ed il domicilio fiscale del contribuente, con il quale s'instaura un rapporto diretto, nonché in ragione di esigenze di speditezza ed efficienza dell'attività amministrativa. Qualora il concessionario, al quale è stato consegnato il ruolo, debba svolgere la propria attività di riscossione fuori del proprio ambito territoriale, delega in via telematica per la stessa il concessionario nel cui ambito territoriale deve procedere (art. 46 d.P.R. 602/73), perché la sua potestà esecutiva è limitata all'ambito territoriale assegnatogli con il provvedimento di concessione che coincide con la provincia. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 12, 24 e 46

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, n. 20669 del 1° ottobre 2014; Cass. civ., sez. V, n. 10701 del 4 maggio 2018

356. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 448 del 6 agosto 2021.
Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo

Notifica della cartella – Servizio postale – Lettera raccomandata con avviso di ricevimento – Legittimità – Sussiste.

In tema di notificazione a mezzo del servizio postale della cartella esattoriale emessa per la riscossione di imposte, la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione al disposto di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, che prescrive l'onere per l'esattore di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica o 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, sentenza n. 4567 del 6 marzo 2015

357. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 578 del 30 novembre 2021. Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Cancellazione della società dal registro delle imprese – Estinzione della società – Modifica legislativa – Differimento quinquennale – Efficacia retroattiva – Non sussiste.

Il differimento quinquennale dell'estinzione della società, operante nei soli confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione, non ha effetto retroattivo, applicandosi solo dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 174 del 2014. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 174/2014, art. 28, comma 4; art. 2495 c.c.

358. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 183 del 5 luglio 2021.
Presidente: Abate, Estensore: Ortore

Cartella di pagamento – Notifica – Nullità.

In caso di impossibilità di dar corso alla notifica a mezzo pec, l'intimazione di pagamento all'impresa individuale o costituita in forma societaria viene depositata telematicamente presso la Camera di Commercio. Dell'avvenuta notifica con tale modalità viene data notizia al contribuente con raccomandata a.r. Nel caso in cui il destinatario risulti "trasferito" la l. 890/1982 prevede l'automatica restituzione della raccomandata al mittente, con la conseguenza che deve escludersi, in tale eventualità, la "conoscibilità" al destinatario dell'atto in notifica, che costituisce una garanzia indefettibile a tutela del debitore. La notifica risulta pertanto viziata di nullità. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 9 l. 890/1982

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 146/2016; Corte Costituzionale n. 175/2018

359. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 116 del 18 agosto 2021.
Presidente: De Giorgio, Estensore: Bussani

Obbligo di esibizione della relata di notifica in originale – Non sussiste.

La data certa di conoscenza della pretesa tributaria va individuata in quella conseguente alla ricezione da parte del contribuente di un atto impositivo e non può essere considerata quella della richiesta dell'estratto di ruolo, in quanto il contribuente può effettuare tale richiesta in ogni momento stabilendo in tal modo a suo piacimento il "dies a quo" del termine per l'impugnazione e spostandolo nel tempo a seguito di reiterate richieste. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60; d.P.R. 602/1973, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10912 del 2003; Cassazione, sentenza n. 6823 del 1988

**360. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2951 del 1° luglio 2021.
Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

Avviso di intimazione – Temporanea assenza del destinatario – Procedimento notificatorio – Mancata osservanza della procedura – Illegittimità della notifica – Sussiste.

Nella fattispecie di notifica “postale diretta” non perfezionatasi con la consegna del plico raccomandato per causa della sua temporanea assenza, l’irreperibilità c.d. temporanea – configurantesi nell’ipotesi di irreperibilità, incapacità o rifiuto dei soggetti legittimati a ricevere la consegna dell’atto notificando ex art. 140 c.p.c. – esige, ai fini del perfezionamento e della validità della fattispecie notificatoria, il compimento di tutte le formalità previste, cioè che il messo notificatore proceda al deposito di copia dell’atto nella casa comunale, affiggendo avviso dell’avvenuto deposito alla porta dell’abitazione o ufficio del destinatario e inviando a quest’ultimo raccomandata con avviso di ricevimento. Nel sistema della notificazione postale, in caso di mancata consegna del plico contenente l’atto notificando, la comunicazione di avvenuto deposito risulta essenziale al fine di garantire la conoscibilità, intesa come possibilità di conoscenza effettiva, dell’atto notificando stesso, posto che la mera prova della spedizione di tale comunicazione non può considerarsi sufficiente a dimostrare tale circostanza. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.; art. 8, legge 20 novembre 1982, n. 890

Riferimenti giurisprudenziali: Corte cost., 23 settembre 1998, n. 346; Cass., 26 ottobre 2016, n. 21569; Cass., SS.UU., 15 aprile 2021, n. 10012

**361. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 3013 del 7 luglio 2021.
Presidente: Ortolani, Estensore: Clerici**

Consegna della cartella esattoriale all’indirizzo del destinatario – Materiale consegna a persona abilitata alla ricezione – Onere della prova – Copia fotostatica della relata o dell’avviso di ricevimento – Contestazione della conformità all’originale – Valutazione da parte del giudice.

Ai fini dell’interruzione della prescrizione, la produzione in giudizio di copia della lettera di costituzione in mora unitamente all’avviso di ricevimento ex adverso della relativa raccomandata implica una presunzione di corrispondenza di contenuto tra la copia prodotta e la missiva ricevuta dalla controparte, salva la prova, a carico del destinatario, di aver ricevuto una missiva di contenuto diverso o un plico privo di contenuto. Relativamente alla notifica della cartella esattoriale, laddove l’agente della riscossione produca in giudizio copia fotostatica della relata di notifica o dell’avviso di ricevimento (recanti il numero identificativo della cartella) e l’obbligato contesti la conformità delle copie prodotte agli originali, ai sensi dell’art. 2719 c.c., il giudice che escluda l’esistenza di una rituale certificazione di conformità agli originali, non può limitarsi a negare ogni efficacia probatoria alle copie prodotte, ma deve valutare le specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, attribuendo il giusto rilievo anche all’eventuale attestazione, da parte dell’agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.; art. 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. 3 ottobre 2018, n. 24149; Cass., ord. 21 febbraio 2020, n. 4556

362. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2700 dell'8 luglio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Notificazione cartelle di pagamento – Condominio – Notifica effettuata al condominio – Assenza di locali preposti all'organizzazione e alla gestione delle cose e dei servizi comuni – Giuridica inesistenza – Sussiste.

I condominii sono soggetti privi di personalità giuridica in quanto semplici enti di gestione non dotati di soggettività giuridica, ma solo di limitata e imperfetta autonomia patrimoniale e, in forza dell'art. 1131 c.c., solo l'amministratore ha la rappresentanza dei partecipanti al condominio. Di conseguenza, la notifica al condominio dev'essere effettuata, seguendo le regole stabilite per le persone fisiche, all'amministratore, sicché, oltre che ovunque "in mani proprie", l'atto può essere consegnato ai soggetti abilitati a riceverlo, in vece del destinatario, soltanto nei luoghi in cui ciò è consentito dagli artt. 139 e ss. c.p.c. Tra questi luoghi può essere ricompreso, in quanto "ufficio" dell'amministratore, anche lo stabile condominiale, ma solo a condizione che ivi esistano locali, come può essere la portineria, specificamente destinati e concretamente utilizzati per l'organizzazione e lo svolgimento della gestione delle cose e dei servizi comuni. Nel caso di specie, pertanto, non può considerarsi giuridicamente esistente la notificazione delle cartelle di pagamento allorché sia circostanza non contestata che sia avvenuta presso il condominio e, al contempo, non risulti provato il fatto che quivi siano presenti locali per l'organizzazione e lo svolgimento della gestione delle cose e dei servizi comuni. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 1131 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 25276 del 25 ottobre 2017

363. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2851 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin

Notifica cartella di pagamento – Pec – Allegato non "nativo digitale" – Illegittimità – Non sussiste.

La notifica della cartella di pagamento può avvenire, indifferentemente, o allegando al messaggio PEC un duplicato informatico dell'atto originario (c.d. "atto nativo digitale") o mediante copia per immagini su supporto informatico di documento originariamente cartaceo (c.d. "copia informatica"). Nel caso di specie, il soggetto preposto alla riscossione ha allegato al messaggio di posta elettronica certificata un documento in formato PDF, realizzato attraverso la copia per immagini di una cartella di pagamento composta in origine su carta. Va dunque esclusa l'illegittimità della notifica della cartella di pagamento, in virtù del fatto che era nella facoltà del notificante allegare, al messaggio trasmesso al contribuente via Pec, un documento informatico realizzato in forma di copia per immagini di un documento in origine analogico. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 30948 del 27 novembre 2019

364. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4033 del 9 novembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Buccaro

Notifica della cartella di pagamento – Prova – Produzione di copia fotostatica della relata – Generica contestazione – Presunzione di avvenuta notifica – Sussiste.

In tema di prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento, non sussiste l'obbligo di depositare l'originale di tale atto ed il generico e non dettagliato disconoscimento della copia fotostatica della cartolina di ricevimento prodotta in giudizio non è idoneo a far cadere la presunzione di avvenuta notifica. (C.F.)

Riferimenti normativi: artt. 215 e 2719 c.c.

365. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 4068 del 10 novembre 2021. Presidente: Guicciardi, Estensore: Speranza

Cartella di pagamento – Notifica – Nullità della notifica – Sussiste.

In tema di notifica di cartella di pagamento, nei casi di irreperibilità cosiddetta relativa va applicato l'articolo 140 c.p.c., secondo cui l'attività di notifica è subordinata a specifici adempimenti da parte del notificante, pena la nullità di tutto l'iter notificatorio. Detta procedura impone che il notificante, in caso di assenza temporanea del destinatario, svolga le seguenti attività: 1) deposito del plico presso la Casa Comunale; 2) affissione del deposito in busta chiusa e sigillata presso la porta della residenza del contribuente; 3) comunicazione per raccomandata con avviso di ricevimento; per il perfezionamento della notifica è necessario che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendo sufficiente la sola spedizione. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 14250/2020

366. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 4401 del 13 dicembre 2021. Presidente: Pezza, Estensore: Di Gioacchino

Cartella di pagamento – Notifica a mezzo Pec – Mancata sottoscrizione digitale – Riparto dell'onere di allegazione e prova – Vizio di invalidità – Non sussiste.

In caso di notifica della cartella o dell'intimazione via Pec, la mancata sottoscrizione digitale (e, quindi, il mancato invio mediante file “.p7m”), non preclude l'efficacia della notifica intesa come messa a disposizione dell'atto: è poi onere del contribuente contestare la corrispondenza al ruolo del documento ricevuto. A fronte di tale onere è poi il concessionario a dover dimostrare la corrispondenza al ruolo e l'ente impositore a provare il credito in esso portato. D'altra parte, costituisce ius receptum il principio secondo cui in tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento, da parte del funzionario competente, non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione. Va altresì considerato 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, 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 (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 irrivalenza 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 il raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25 e 26, comma 2; d.P.R. n. 68/20055, art. 6, comma 2; d.lgs. 82/2005, artt. 45 comma 2 e 48

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 26053 del 30 dicembre 2015; Cass., sentenza n. 23381, del 6 ottobre 2017; Cass., sentenza n. 6164, del 10 marzo 2017; Cass., sentenza n. 4783, del 24 febbraio 2017; Cass., sentenza n. 1109 del 18 gennaio 2017; Cass., sentenza n. 6417, del 5 marzo 2019

Pagamento/Dilazione/Compensazione

- 367. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 135 del 23 novembre 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Cartella di pagamento – Istanza di rateizzazione – Eccezione di mancata notifica della cartella – Non ammissibile.

La presentazione di un'istanza di rateizzazione del debito tributario non costituisce acquiescenza; tuttavia l'averla richiesta e ottenuta comporta l'interruzione del termine di prescrizione e si pone, del pari, in maniera incompatibile con l'eccezione di non aver ricevuto notifica delle cartelle che riguardano le pretese per le quali si è chiesto il pagamento dilazionato. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 6, d.l. 119/2018; art. 139 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 16098 del 18 giugno 2018

- 368. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, Sentenza n. 398 del 24 novembre 2021. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi**

Piano di rateizzazione – Omesso versamento del dovuto nei termini stabiliti – Assenza di liquidità – Non può essere invocata quale causa di forza maggiore.

In caso di decadenza da un piano di rateazione per l'omesso versamento del dovuto nei termini stabiliti, non è possibile riconoscere l'esonero di sanzioni ed interessi invocando l'assenza di liquidità, quale causa di forza maggiore idonea ad escludere la punibilità. In materia tributaria, a fronte dell'accertamento conseguente all'omesso versamento dei tributi dichiarati, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza sia di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee al contribuente, sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale suddetto, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi; la sussistenza di tali elementi deve essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità, dovendosi invece evidenziare eventi imprevisi, imprevedibili ed irresistibili, non imputabili ad esso contribuente nonostante tutte le cautele adottate e adottabili, tra i quali eventi non rientra la crisi aziendale. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, artt. 5 e 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 20389/2020

Rimborso/Esecuzione/Recupero

- 369. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 111 del 2 agosto 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Minatta**

Accertamento – Sentenza Definitiva – Definizione Agevolata – Rateizzazione – Rottamazione Ter – Restituzione del Credito – Diniego al Rimborso – Sussiste.

Il contribuente che si avvale della definizione agevolata non può in nessun caso pretendere la restituzione di quanto versato nell'ambito di tale procedura. Né a costui è concesso di intraprendere procedure volte ad aggirare il divieto di ripetizione, avendo egli deciso, a suo tempo, di avvalersi della definizione agevolata per chiudere in modo definitivo e vantaggioso un determinato rapporto con il Fisco. Per di più, a fronte di una richiesta di rimborso, si incardina tra le parti un rapporto giuridico in cui il contribuente assume un ruolo attivo, essendo egli creditore dell'Ufficio delle somme che pretende in rimborso: in tal caso l'atto di diniego di rimborso è sufficientemente motivato se nel provvedimento sono tratteggiati gli aspetti

essenziali delle ragioni del diniego e della carenza dei presupposti di legge per ottenerlo, spettando al contribuente fornire la prova che non sussiste alcuna ipotesi che legittima il rifiuto. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016, art. 6; d.l. 119/2018, art. 3 co. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8998 del 2014

370. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4692 del 23 dicembre 2021. Presidente: Venditti, Estensore: Aondio

Atti di recupero – Assolvimento del debito – Sussistenza.

Presupposto costitutivo di un atto di recupero consiste necessariamente nell'effettivo assolvimento di un debito tributario attraverso una compensazione con dei crediti risultati inesistenti. (I.R.)

Riferimenti normativi:

AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)

Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)

371. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2509 del 5 luglio 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli

Atto d'intimazione di pagamento – Regolarità della notifica – Sussiste.

Quando l'atto risulti consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento, nello spazio relativo alla "firma del destinatario o di persona delegata", e non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal destinatario tra quelle indicate dall'art. 7, comma 2, della legge n. 890/1982, la consegna deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del destinatario, fino a querela di falso, a nulla rilevando che, nell'avviso, non sia stata sbarrata la relativa casella e non sia altrimenti indicata la qualità del consegnatario, non essendo integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all'art. 160 c.p.c. Infatti, dal momento che l'atto risulta pervenuto all'indirizzo del destinatario, questo deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo in forza della presunzione di conoscenza di cui all'articolo 1335 c.c., superabile solo se lo stesso destinatario dia prova di essersi incolpevolmente trovato nell'impossibilità di prenderne cognizione. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 50 d.P.R. n. 602/1973; art. 7, comma 2, l. n. 890/2012

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 9962/2010

MISURE CAUTELARI

Ipoteca e avviso d'iscrizione

372. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2739 del 13 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Terrin

Iscrizione d'ipoteca – Bene facente parte del fondo patrimoniale – Obbligazione tributaria – Estraneità soddisfacimento bisogni familiari – Non sussiste.

L'Agente della riscossione può legittimamente iscrivere ipoteca su beni facenti parte del fondo patrimoniale costituito per garantire il sostentamento della famiglia, allorquando il debito per cui procede sia sorto per soddisfare uno scopo non estraneo al novero dei bisogni cui è ontologicamente preposto (id est quelli familiari). A tal riguardo – considerato che tra questi ultimi devono essere ricomprese, anzitutto, le esigenze volte al pieno mantenimento e

all'armonico sviluppo della famiglia, ma anche quelle inerenti al potenziamento della capacità lavorativa dei coniugi nonché all'eliminazione del pericolo di eventuali pregiudizi a danno del nucleo familiare – la produzione di reddito del contribuente, cui il debito tributario fisiologicamente si riferisce, attiene primariamente al soddisfacimento dei bisogni del nucleo familiare. In conclusione, posto che non vi può essere produzione di reddito senza che sorgano obblighi tributari e contributivi, deve ritenersi conseguentemente connaturata al soddisfacimento dei bisogni familiari la relativa obbligazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 77

373. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 4677 del 23 dicembre 2021. Presidente: IZZI, Estensore: RUTA

Avviso di iscrizione ipotecaria – Cartella notificata a indirizzo non corretto – Insanabile.

La notifica della cartella eseguita presso un indirizzo diverso da quello riferibile al contribuente rende invalidi anche la successiva intimazione di pagamento. Questi ultimi atti rilevano quale momento interruttivo della prescrizione rispetto all'atto originario al quale accedono, ma non sono idonei a sanare una nullità preesistente. (I.R.)

Riferimenti normativi:

DECADENZA E PRESCRIZIONE

374. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 97 del 19 agosto 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: GRIMALDI

Credito erariale per spese processuali – Termine di prescrizione ordinario decennale – È tale.

La riscossione del credito erariale per spese processuali si prescrive nel termine ordinario di cui all'art. 2946 c.c., vale a dire dieci anni dalla data in cui la sentenza, civile o penale, è divenuta irrevocabile o, comunque, dalla data in cui il provvedimento conclusivo del processo è divenuto definitivo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

375. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 203 del 28 settembre 2021. Presidente: CALIA, Estensore: BOCCHIOLA

Sospensione Covid – Allungamento del termine di 85 giorni.

L'art. 67 del d.l. 17/03/2020, n. 18, convertito dalla legge 24/04/2020, n. 27, ha previsto che "Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori": ne consegue che la sospensione del termine decadenziale ai fini della notificazione degli avvisi di liquidazione Imu opera per 85 giorni spostando in avanti per il medesimo lasso temporale l'ordinaria scadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo all'assolvimento dell'obbligo. Nel caso in esame il Comune aveva tempo per notificare gli avvisi di accertamento per l'omesso od il parziale versamento dell'Imu per l'anno 2015 sino al 26 marzo 2021. (G.V.M.)

Riferimenti normativi:

376. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 219 del 27 ottobre 2021. Presidente: LIUZZO, Estensore: LIUZZO

Cartelle di pagamento – Tributi erariali e locali – Prescrizione quinquennale – Sussiste.

In relazione prescrizione dei tributi, il termine per riscuotere i crediti erariali (Irpef, Iva, Irap, Imp. Reg.) a seguito della notifica della cartella esattoriale e di qualsiasi altro atto amministrativo di natura accertativa non può che ritenersi quinquennale, alla stregua di quanto già previsto per i tributi locali (Ici, Imu, tasse smaltimento dei rifiuti, contributi di bonifica, etc.).

La prescrizione quinquennale è giustificata da un ragionevole principio di equità che vuole che il debitore venga sottratto all'obbligo di corrispondere quanto dovrebbe per prestazioni già scadute tutte le volte che queste non siano state tempestivamente richieste dal creditore. (G.Gi.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23397/2016; Cass., sez. V, n. 30362/2018

377. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 221 del 27 ottobre 2021.

Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo

Intimazione di pagamento – Decadenza e prescrizione – Termine breve.

La riscossione dei crediti erariali (Irpef, Iva, Irap, etc.) deve avvenire nel termine di prescrizione quinquennale, posto che la sentenza delle SS.UU. n. 23397/2016 ha ampliato l'ambito di applicazione della prescrizione breve per i tributi, non soltanto con riguardo alla notifica della cartella di pagamento, bensì anche alle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa (avvisi di accertamento, avvisi di addebito, ecc.). (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, 23/11/2018, n. 30362; Cassazione, SS.UU., sentenza n. 23397/2016

ALTRO

378. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 445 del 6 agosto 2021.

Presidente: Maddalo, Estensore: Gotti

Estratto di ruolo – Autonomia impugnabilità.

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, solo ed esclusivamente allorquando non vi sia stata la notificazione della/e cartella/e. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

379. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 195 dell'8 settembre 2021. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore

Sospensione legale riscossione – Silenzio assenso oltre il termine di 220 giorni – Sussiste.

In caso di presentazione, ai sensi dell'art. 1, comma 537, lettera a) della l. 228/2012, dell'istanza di sospensione legale della riscossione avente ad oggetto atti emessi dal creditore prima della formazione del ruolo ovvero la successiva cartella di pagamento o gli avvisi di addebito, istanza motivata da prescrizione e decadenza del diritto di credito sotteso intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo, ove l'Agenzia delle entrate non provveda ad inviare al debitore la comunicazione prevista nel successivo comma 539 nel termine di 220 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore al concessionario della riscossione, si verifica l'annullamento di diritto dei ruoli. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 1, co 537 e segg., l. 228/2012; art. 1, co 540, l. 228/2012

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 28354/2019

380. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 112 del 18 ottobre 2021. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano

Cartella notificata da agente della riscossione nella cui circoscrizione non è ricompreso il domicilio fiscale del contribuente – Illegittimità.

Va annullata la cartella di pagamento notificata dall'agente della riscossione non avente competenza territoriale rispetto alla nuova residenza anagrafica acquisita dal contribuente prima del perfezionamento della notifica, spettando la competenza all'Ufficio distrettuale nella cui circoscrizione risulta il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 31, comma 2, e 58, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8049 del 29 marzo 2017

381. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2742 del 13 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Terrin

Disconoscimento conformità all'originale avviso di ricevimento – Accertamento del giudicante – Possibilità di ricorrere a presunzioni – Sussiste.

Il disconoscimento della conformità all'originale della copia dell'avviso di ricevimento concernente la notifica della cartella esattoriale, diversamente dal caso in cui l'affermazione di falsità involga una scrittura privata, non impedisce al giudicante di accertare la conformità all'originale del documento anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 311 del 10 gennaio 2020

382. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2767 del 13 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Cartella di pagamento – Notifica mediante raccomandata – Illegittimità – Non sussiste.

Le notifiche tanto degli avvisi di accertamento, quanto degli atti di riscossione possono avvenire direttamente a cura del soggetto legittimato (Agenzia delle Entrate o concessionario della riscossione) mediante gli agenti postali e secondo le regole ordinarie per le raccomandate, senza che, dunque, sia necessaria la mediazione di uno specifico agente notificatore, quale l'Ufficiale giudiziario o altro messo incaricato o pubblico ufficiale assimilato. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16679 del 9 agosto 2016

383. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2967 del 28 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Nullità notificazione – Impugnazione provvedimento – Raggiungimento scopo – Sana il vizio.

L'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di avere avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto ed ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento dell'atto notificato. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 19854 del 5 ottobre 2004

384. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3316 del 17 settembre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo

Espromissione del debitore – Perfezionamento.

L'espromissione, configurabile nel caso in cui un soggetto s'impegna ad estinguere un debito altrui, "è il contratto fra il creditore ed il terzo che assume spontaneamente il debito altrui", al

quale resta estraneo il debitore e si perfeziona "nei confronti del creditore al momento in cui quest'ultimo viene a conoscenza di tale impegno, senza necessità di un atto di accettazione". (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 1272 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 24891/2009; Cass. 8622/2006; Cass. 22166/2012; Cass. 26863/2008; Cass. 19396/2004

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI	pag. 131
LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM	pag. 134
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	pag. 134
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)	pag. 135
COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	pag. 136
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	pag. 137
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	pag. 138
TUTELA CAUTELARE	pag. 139
Sentenza impugnata (litispendenza CTR)	pag. 139
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	pag. 142
SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE – NOTIFICAZIONE – COMUNICAZIONE)	pag. 144
GIUDIZIO DI RINVIO	pag. 145
ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO	pag. 145
ALTRO	pag. 146

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI

385. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 484 del 29 settembre 2021. Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini

Atti impugnabili – Silenzio/rigetto – Istanza di variazione catastale.

In tema di contenzioso tributario, il silenzio-rigetto, con cui l'amministrazione conferma la precedente rendita catastale, respingendo l'istanza di variazione presentata dal contribuente, deve considerarsi atto tacito riguardante le operazioni catastali di attribuzione di rendita ed è, quindi, impugnabile dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, co. 1, lett. f), del d.lgs. n. 546 del 1992, norma che si riferisce a tutti gli atti catastali, in qualsiasi forma adottati, idonei a produrre effetti giuridici negativi in capo al proprietario di un bene immobile. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs 546/1992, art. 19, co. 1, lett. f)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 3001 del 13 febbraio 2015

386. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 497 del 6 ottobre 2021. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Atti impugnabili – Elenco tassativo – Tutela del contribuente – Comunicazione di irregolarità.

In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'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 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. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs 546/1992, art. 19; d.P.R. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 3315/2016

387. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 546 dell'11 novembre 2021. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini

Atti impugnabili – Elencazione tassativa ma interpretabile.

È inammissibile l'impugnazione del rigetto dell'adesione agevolata di un PVC, in quanto atto non impugnabile ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992. Difatti, l'elencazione contenuta in tale norma deve considerarsi tassativa, seppur interpretabile nel senso che devono ritenersi impugnabili tutti gli atti che non rappresentino un mero invito bonario preordinato ad un dialogo preventivo con il contribuente, bensì un vero e proprio atto autoritativo volto a portare a conoscenza dello stesso una pretesa già formata e ben individuata nell'an e nel quantum, con intimazione ad esaudirla sotto pena degli atti esecutivi. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs 546/1992, art. 19

388. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2961 del 1° luglio 2021. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi

Agevolazioni – Possibilità di dilazionare il pagamento delle somme iscritte a ruolo – Temporanea situazione di obiettiva difficoltà – Atto di diniego di agevolazioni – Impugnabilità – Sussiste.

L'atto di diniego di agevolazioni è un atto autonomamente impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria ed è equiparabile al diniego di agevolazione di cui all'art. 19, comma 1, lettera h), del d.lgs. n. 546/1992; c'è equiparazione ontologica e funzionale tra l'atto di diniego espresso di agevolazioni di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, e l'atto di diniego di dilazione del pagamento di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 602/1973. È, dunque, corretta l'impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria di un atto che, al di là della qualificazione formale (nomen attribuito), sia equipollente ad uno degli atti tipici: perciò, è ammesso il ricorso, atteso che la qualificazione di un atto amministrativo deve essere effettuata con riferimento al contenuto ed alle finalità che si intende perseguire. Al fine di verificare se un atto è suscettibile di autonoma impugnazione occorre fare riferimento alla sua sostanza e non al nomen attribuito. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 19, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

389. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 4598 del 13 dicembre 2021. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi

Cartella di pagamento – Accertamento dell'intervenuta caducazione – Non ammissibile.

Il processo tributario non ammette la proposizione di alcuna azione di accertamento dell'intervenuta cancellazione e/o caducazione dal ruolo esattoriale degli atti impositivi. (A.Ce.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., 23 dicembre 2009, n. 27209

390. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2844 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin

Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Autonoma impugnazione – Accertamento negativo della prescrizione della pretesa tributaria – Inammissibile.

L'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile solo se il debitore allegghi di non aver mai avuto conoscenza delle cartelle per un vizio di notifica e quindi esclusivamente in funzione recuperatoria di talché ad esempio va rigettata l'azione di accertamento negativo del creditore avverso simile atto volta a far valere la prescrizione della pretesa allorquando non sono stati posti in essere atti esecutivi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

391. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3142 del 31 agosto 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Cartella di pagamento – Atti prodromici – Mancata impugnazione - Facoltatività.

L'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, che, tuttavia, sia espressivo di una pretesa tributaria ormai definita, è una facoltà e non un onere, costituendo un'estensione della tutela, sicché la sua omissione non determina la cristallizzazione della pretesa tributaria, nè preclude la successiva impugnazione di uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 citato. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 13458/2020

392. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3723 del 13 ottobre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Terrin

Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Autonomia impugnabilità – Non sussiste.

L'estratto di ruolo non è autonomamente impugnabile, in quanto atto interno all'amministrazione ed improduttivo di effetti nella sfera del destinatario, il quale ha l'onere di impugnare la cartella cui esso si riferisce, con le forme e nei termini di legge. Tale principio non si pone in contrasto con quello secondo cui il contribuente può far valere immediatamente le sue ragioni avverso la cartella esattoriale non notificata o invalidamente notificata, della cui esistenza sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta, trattandosi – in quest'ultimo caso – di tutela anticipatoria giustificata dall'esigenza di recuperare gli strumenti di impugnazione avverso la cartella esattoriale non utilmente attivabili in precedenza a causa della assenza o invalidità della notifica. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5443 del 25 febbraio 2019

393. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4118 del 15 novembre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Blandini

Multe e ammende – Difetto di giurisdizione – Sussiste.

La giurisdizione delle Commissioni tributarie provinciali e regionali comprende, tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, tra cui quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale. Alle Commissioni tributarie sono altresì dovute le controversie in materia catastale. Non rientrano, invece, nella giurisdizione del giudice tributario, ma in quelle del giudice ordinario le controversie riferibili al Registro Multe- Ammende-Sanzioni amm.ve e Registro recuperi Spese Giustizia. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 3, d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 1864/2011

394. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 4479 del 17 dicembre 2021. Presidente: IZZI, Estensore: Monfredi

Riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario – Cartella di pagamento – Vizi contestati – Rilevanza.

Nel riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario civile, con riferimento all'esecuzione di una cartella esattoriale, il controllo di legittimità delle cartelle di pagamento che riguardano tributi (e della regolarità della relativa notifica) spetta al giudice tributario. Pertanto, quando si contesta l'attività di riscossione, anche se ciò avviene attraverso l'impugnazione del pignoramento, quando questo è il primo atto attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza della pretesa erariale, lamentando quindi l'omessa notifica delle cartelle che si riferiscono a crediti di natura tributaria, sussiste la giurisdizione del giudice tributario. Il riparto di giurisdizione in tale materia, infatti, deve tenere conto del fatto che nel nostro ordinamento esiste una giurisdizione speciale relativa alle controversie riguardanti le pretese tributarie, e una giurisdizione ordinaria che decide sulle pretese esecutive, compresa l'esecuzione forzata della pretesa tributaria. In sintesi, con riguardo alla attuazione della pretesa tributaria espressa con atto esecutivo (cartella di pagamento), il giudice tributario ha giurisdizione per tutti i vizi inerenti la pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute; per tutti i vizi inerenti la pretesa tributaria fino al momento del pignoramento, se la notifica della cartella o dell'intimazione sia mancata o sia avvenuta in modo inesistente o nullo. In questi soli casi, il giudice tributario è competente sia

per i fatti inerenti i profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa tributaria, sia per i fatti inerenti all'esistenza della pretesa tributaria in senso sostanziale, cioè fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa. È invece competente il giudice ordinario, anche quando il pignoramento esattoriale riguardi crediti di natura erariale, per tutte le questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo in quanto tale (pignoramento). La giurisdizione ordinaria, in tal caso, sussiste quando il pignoramento è stato preceduto da una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, ma si muovano contestazioni che afferiscono l'atto esecutivo in quanto tale; nonché per i vizi incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi all'atto esecutivo, nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25; d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 7822, del 14 aprile 2020; Cass., SS.UU., Ordinanza n. 32729 del 18 dicembre 2018

LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM

395. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2818 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Avviso di accertamento annualità precedenti alla dichiarazione di fallimento – Impugnazione da parte della curatela – Legittimazione passiva del soggetto dichiarato fallito – Non sussiste. L'accertamento tributario, allorquando inerente a crediti fiscali i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, deve essere notificato non solo al curatore, in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare mediante ammissione al passivo, ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, restando esposto ai riflessi della definitività dell'atto impositivo. A tal proposito, l'impugnazione di quest'ultimo è condizionata all'inerzia della curatela e in caso contrario (id est nel caso di impugnazione da parte del curatore), la pretesa tributaria è inefficace nei suoi confronti e l'atto impositivo non diviene per lui definitivo, tenuto conto che non è parte necessaria del giudizio così istaurato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. fall., art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 21157 del 12 settembre 2017

LITISCONSORZIO ED INTERVENTO

396. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 119 del 10 dicembre 2021. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Cartella di pagamento – Ente creditore e concessionario – Legittimazione passiva – Chiamata in causa – Litisconsorzio necessario – Esclusione.

Il contribuente che impugni una cartella di pagamento emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'Ente impositore quanto del concessionario, senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario. In entrambi i casi, la legittimazione passiva spetta all'Ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, il quale, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, ha l'onere di chiamare in giudizio il predetto Ente ai sensi

dell'art. 39 del d.lgs. 112/1999, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/99, art. 39

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 2480 del 4 febbraio 2020

397. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3007 del 5 luglio 2021.

Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino

Presupposto della pretesa tributaria – Configurabilità di una società di fatto – Soci – Litisconsorzio necessario – Sussistenza – Integrazione del contraddittorio – Assenza – Nullità assoluta del giudizio.

Ogni controversia che riguardi la composizione stessa del gruppo sociale comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti e, quindi, anche dei soci di fatto o presunti tali; e ciò in quanto il litisconsorzio necessario sussiste, oltre che nei casi espressamente previsti dalla legge, laddove, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti. Di conseguenza, qualora il giudizio si sia svolto senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, questo deve considerarsi affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 14, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 19 aprile 1991, n. 4226; Cass., 12 marzo 2004, n. 5119; Cass., 4 gennaio 2005, n. 121; Cass., 25 giugno 2014, n. 14387; Cass., 27 febbraio 2015, n. 4062; Cass., 27 luglio 2016, n. 15566; Cass., 29 marzo 2017, n. 8094; Cass., ord. 22 dicembre 2017, n. 30826; Cass., ord. 3 ottobre 2018, n. 24025

ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)

398. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 268 del 19 luglio 2021.

Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto

Definitività avviso di accertamento Tari per acquiescenza – Non impugnabilità del silenzio-rifiuto in seguito istanza di rimborso su importi versati derivanti dall'avviso di accertamento – Rapporto esaurito.

In tema di Tari, allorquando il contribuente non impugna l'avviso di accertamento e paga il tributo portato dall'atto, si preclude la possibilità di far valere il carattere indebito del versamento eseguito e l'eventuale presentazione di una istanza di rimborso non vale a riaprire i termini di impugnazioni dell'avviso posto che il rapporto tributario si è ormai esaurito. Sul punto la Cassazione ha statuito, su un caso che riguardava il silenzio rifiuto opposto dal Comune interessato a una istanza di rimborso Tarsu, che il contribuente non può proporre ricorso tributario contro il silenzio rifiuto di un'amministrazione quando il rimborso sia proposto nei confronti di somme versate in relazione ad atti di imposizione suscettibili di diretta contestazione e divenuti definitivi per mancata impugnazione. (L.S.)

Riferimenti normativi: art. 13, comma 3 del d.l. n. 201/2011

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ord. n. 20367 del 31 luglio 2018

399. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 163 del 19 agosto 2021. Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina

Ricorso introduttivo del giudizio – Requisiti – Firma digitale – Formato PAdES – Ammissibilità.

Le firme digitali ammesse nel processo tributario telematico posso essere di tipo CAdES o di tipo PAdES, essendone riconosciuta l'equivalenza sia dal diritto interno che dal diritto dell'Unione Europea. Deve pertanto ritenersi ammissibile il ricorso introduttivo del giudizio firmato digitalmente con modalità PAdES. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.m. 23 dicembre 2013, art. 2; d.lgs. 546/92, art. 16-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 10266 del 27 aprile 2018

400. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3059 del 9 agosto 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Bussani

Notifica appello in formato cartaceo dopo il 1° luglio 2019 – Inammissibilità – Costituzione dell'appellato – Sanatoria – Esclusione.

La parte contribuente che, in primo grado, ha notificato il ricorso in forma cartacea, deve presentare l'eventuale appello avverso la decisione di primo grado, se successivo alla data di entrata in vigore del processo telematico, utilizzando le modalità telematiche, ex art. 16 bis del d.lgs. n. 542/1992. Il disposto dell'art. 2, comma 3, del d.m. nr. 163/2013, secondo cui "La parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore", non consente alla parte che abbia utilizza la forma cartacea in primo grado a replicarla in grado di appello, dopo l'entrata in vigore del processo telematico, senza che la costituzione nel giudizio di appello dell'Ufficio determini la sanatoria del vizio di notifica. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 16 bis

401. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 3120 del 27 agosto 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Fucci

Contenuto del ricorso di primo grado – Richiesta di annullamento integrale dell'atto impositivo – Specifiche doglianze contro ogni rilievo – Necessità.

Deve essere confermato, per omessa impugnazione, il rilievo contenuto nell'avviso di accertamento impugnato, in relazione al quale il contribuente, nel suo ricorso introduttivo di primo grado, pur chiedendo l'annullamento integrale dell'atto impositivo impugnato, non formuli alcuna specifica contestazione. (D.Z.)

Riferimenti normativi: c.p.c, art. 112

COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)

402. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 251 del 12 luglio 2021. Presidente: Fischetti, Estensore: Mannella

Intervento dell'Agenzia delle Entrate – È ammissibile – Costituzione oltre il termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso ma entro venti giorni dall'udienza – Decadenza dal potere di produrre documenti – Non sussiste.

Nel processo che vede come parte convenuta il solo Agente della Riscossione è ammissibile l'intervento dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 14, comma 3 e tale costituzione può essere anche tardiva. Infatti, nel processo tributario, l'inammissibilità della costituzione in giudizio tardiva è prevista soltanto per il ricorrente, mentre l'Ufficio tributario può costituirsi oltre il termine di 60 giorni dalla notificazione del ricorso, purché in data precedente a venti

giorni liberi prima dell'udienza fissata per la trattazione. In tale ipotesi, pur essendo precluse al resistente la possibilità di proporre eccezioni non rilevabili d'ufficio e di chiedere la chiamata in causa di terzi è ammessa la produzione documentale. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 14, 22 e 23

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, n. 2585 del 30 gennaio 2019; Cass. civ., sez. V, n. 18962 del 28 settembre 2005

403. Commissione tributaria regionale della Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3076 del 10 agosto 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Costituzione di parte resistente oltre i termini – Inammissibilità controricorso – Non sussiste.

Il termine di sessanta giorni da quando il ricorso è stato notificato disposto dall'art. 23, d. Lgs. 546/92 per la costituzione di parte resistente, in assenza di espressa previsione legislativa che ne sanzionino l'osservanza, non può essere considerato perentorio. La sua violazione determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse, da individuarsi nella decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali o di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Nessuna altra conseguenza sfavorevole può derivarne al resistente, sicché deve escludersi qualsiasi sanzione di inammissibilità per il solo fatto della tardiva costituzione della parte resistente, cui deve riconoscersi il diritto, garantito dall'art. 24 Cost., sia di difendersi, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente, sia di produrre documenti ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 23

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 2585 del 30 gennaio 2019

COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI

404. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 507 dell'8 ottobre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Perini

Ricorso – Notifica cartacea – Ammissibilità.

La regola generale applicabile al processo tributario telematico, secondo la quale la notifica e il deposito degli atti in presenza del difensore devono avvenire, a decorrere dal giorno 1° luglio 2019, in via telematica, non determina l'inammissibilità del ricorso per il solo fatto di essere stato notificato in forma cartacea. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

405. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 507 dell'8 ottobre 2021. Presidente: Chiappani, Estensore: Perini

Ricorso – Inammissibilità – Previsione espressa – Notifica cartacea – Ammessa.

Nel processo di impugnazione l'inammissibilità costituisce una misura sanzionatoria estrema ed è ammessa solo se codificata in modo tassativo. Gli articoli 22 e 27 d.lgs. n. 546/92 – che regolano il processo tributario – indicano specificatamente ipotesi che non contemplano l'inammissibilità del ricorso notificato in forma cartacea. Se non è possibile pronunciare la nullità per l'inosservanza della forma adottata, non essendo comminata dalla legge espressamente, a fortiori si perviene ad analoga conclusione ogniqualvolta l'atto ha raggiunto lo scopo prefissato. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 156 c.p.c.

406. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3124 del 26 agosto 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Alberti

Appello – Notifica cartacea – Inammissibilità.

In relazione ai giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019 (art. 16, comma 5, d.l. 1192/18) trova applicazione l'art. 16 bis, comma 3, d.lgs 546/92 che prevede la notifica e il deposito degli atti processuali "esclusivamente con modalità telematiche". Sicché deve considerarsi inesistente la notifica del ricorso effettuata tramite consegna diretta del cartaceo all'Ufficio dopo l'entrata in vigore del PTT, che impone la notifica con modalità telematiche. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 16 bis, comma 3, d.lgs 546/92; art. 16, comma 5, d.l. 119/2018

407. Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4441 del 15 dicembre 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Notifica del ricorso – Trasmissione telematica – Trasmissione con modalità analogica – Certezza del diritto – Diritto al giusto processo.

Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, occorre sempre bilanciare l'esigenza di certezza del diritto con il diritto del singolo ad un giusto processo, in base ad un ragionevole rapporto di proporzionalità tra mezzi utilizzati e scopo perseguito. Poiché detto principio è altresì affermato nell'art. 111 della Costituzione, pur nella vigenza di una normativa che obbliga alla trasmissione telematica, non è inammissibile il ricorso tributario inoltrato e depositato con modalità analogica a mezzo del servizio postale. Inoltre, l'omessa, incompleta o errata indicazione negli atti impositivi delle modalità di presentazione del ricorso, non determinano la nullità dell'atto stesso, ma – secondo il costante orientamento della Corte Suprema – impediscono la decorrenza del termine per l'impugnazione. (E.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 16-bis; d.m. 163/2013; d.l. 119/2018, art. 16; Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza sul ricorso n. 17140/08 del 24 aprile 2008; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza sul ricorso n. 20485/06 del 16 giugno 2015; Cassazione, sez. VI, sentenza n. 17020 del 25 luglio 2014; Cassazione, sez. VI, sentenza n. 25227 dell'8 novembre 2013

MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI

408. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2783 del 19 luglio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Appello – Preclusioni alla produzione di nuovi documenti – Non sussistono.

La carenza probatoria dovuta alla mancata produzione, in primo grado, delle relate di notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria volte a dimostrare l'eventuale interruzione della prescrizione del debito erariale eccepita dal contribuente, può essere sanata anche nel corso del giudizio di secondo grado. A tal proposito, ai sensi dell'art. 58, d.lgs n. 546/92, ancorché in appello non possano essere disposte nuove prove, è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, anche al di fuori degli stretti vincoli sanciti dall'art. 345 c.p.c., in considerazione dei limitati poteri probatori concessi alle parti nel giudizio tributario. Questa conclusione vale anche per i documenti anteriormente disponibili, senza che osti la preclusione generale di cui all'art. 345 c.p.c., a lume del principio di specialità del rito tributario. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 345

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 20109 del 11 novembre 2012

409. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4121 del 16 novembre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Fasano

Processo in appello – Nuove prove – PVC depositato per la prima volta in appello – Mezzo di prova ammissibile.

L'articolo 58, comma 1, d.lgs. 546/1992, dispone, in via generale, il divieto di produzione di nuove in appello, fatti salvi i casi in cui il giudice le ritenga necessarie per la decisione o la parte abbia dimostrato di non averle potute produrre in precedenza per cause ad essa non imputabili. Il secondo comma, invece, stabilisce che, in appello, è fatta sempre salva la possibilità di produrre nuovi documenti. Quest'ultimo comma, dunque, senza alcuna restrizione e con disposizione autonoma, rispetto a quella che, nel comma precedente, sottopone a restrizione l'accoglimento dell'istanza di ammissione di altre fonti di prova, consente alle parti di produrre nel giudizio di appello qualsiasi documento, tra cui rientra il PVC depositato per la prima volta unitamente all'atto di appello nel giudizio di gravame. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 58, d.lgs. 546/92

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 22776/2015

410. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4338 del 6 dicembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra

Costituzione nel giudizio di primo grado tardiva – Produzione di nuovi documenti in grado di appello – Ammissibilità.

Supera l'eccezione di inammissibilità la produzione documentale avvenuta all'esito di una costituzione in giudizio di primo grado tardiva, anche oltre il ventesimo giorno antecedente la trattazione della causa, posto che - corretto o disfunzionale che possa rispetto al buon andamento del sistema processuale - l'art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 consente la produzione in appello di documenti nuovi, senza pretendere alcun requisito riconducibile ad una qualche forma di impossibilità della loro produzione in primo grado. (E.Ca.)

Riferimenti normativi: art. 58, d.lgs. 546/92

TUTELA CAUTELARE

Sentenza impugnata (litispendenza CTR)

411. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 1125 del 1° luglio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane

Gravi e fondati motivi – Entità del credito – Emergenza sanitaria – Sussistono.

Sussistono gravi e fondati motivi per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata laddove il credito controverso di rilevante entità sia a carico di una persona fisica (quindi di un soggetto sicuramente più sensibile rispetto a soggetti più strutturati dal punto di vista organizzativo per fare fronte alle possibili conseguenze che potrebbero derivare dall'anticipato pagamento), anche in considerazione dei tempi normalmente occorrenti all'eventuale restituzione nel caso in cui la pretesa impositiva dovesse poi rivelarsi infondata e tenuto conto dell'attuale contingenza economica provocata dalle notorie emergenze sanitarie, le quali impongono di valutare con minor rigore il principio della naturale ordinarietà della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

412. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, decreto presidenziale n. 1131 del 1° luglio 2021. Presidente: Barbaini

Sospensione inaudita altera parte – Entità pretesa – Irrilevanza.

Non sussistono i presupposti per la sospensione inaudita altera parte della sentenza impugnata, non avendo il contribuente istante svolto alcuna argomentazione né in ordine alle ragioni eccezionali che dovrebbero giustificare la predetta sospensione, né in ordine al periculum in mora, non costituendo l'entità della pretesa elemento a tal fine dirimente. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52, comma 4

413. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, ordinanza n. 1190 del 9 luglio 2021. Presidente: Punzo, Estensore: Punzo

Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Non sussiste il danno grave e irreparabile laddove le condizioni economico-patrimoniali del soggetto istante siano state solo genericamente esposte e non specificamente documentate, la pretesa impositiva sia di importo oggettivamente ridotto e non venga offerta alcuna garanzia per il caso in cui il giudizio di appello dovesse essere definito in senso sfavorevole all'istante. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

414. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 1239 del 14 luglio 2021. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Scarcella

Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 546/1992, la sospensione dell'esecutività della sentenza appellata richiede come presupposto il requisito della gravità, rispettivamente 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 sé il danno grave e irreparabile laddove la società istante si limiti ad invocare mere formule di stile, senza illustrare in modo specifico ed analitico i conseguenti rischi concreti ed attuali per i suoi diritti primari e senza addurre alcun elemento concreto dal quale inferire, anche solo in via ipotetica, che la stessa si trova in condizioni economiche tali da essere impedita nella sua operatività. A questo fine non risulta dirimente la circostanza che dall'ultimo bilancio depositato risulti una perdita non significativa né il riferimento alla esposizione debitoria complessiva, anche in considerazione del fatto che il debito risulta comunque rateizzabile. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

415. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 1249 del 15 luglio 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane

Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Sussiste il danno irreparabile in presenza di importi di notevole rilevanza di per sé soli in grado di arrecare pregiudizio a qualsiasi società ed in presenza di una situazione patrimoniale della società istante che, pur non essendo caratterizzata da elementi di assoluta criticità, evidenzia l'oggettiva impossibilità per la stessa di assolvere alla pretesa impositiva senza il ricorso a mezzi straordinari irreparabilmente incidenti in via definitiva sulla persistenza della sua attività imprenditoriale, con conseguenti riflessi negativi sugli interessi dell'Erario, che dalla continuità dell'esercizio imprenditoriale può trarne senz'altro ulteriore strumento di garanzia. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

416. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 1271 del 19 luglio 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi

Presupposti – Danno grave e irreparabile – Ipoteca.

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) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dal contribuente). La valutazione sulla sussistenza dei due presupposti deve essere eseguita secondo il criterio della "compresenza asimmetrica", ove il maggior rilievo di uno può compensare il minor rilievo dell'altro, purché quest'ultimo rechi comunque un meritevole, seppure minimo, apprezzamento. 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. Il periculum in mora deve essere provato in modo puntuale e specifico, dando conto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria del contribuente in relazione al debito fiscale, e allegando circostanze concrete e situazioni specifiche rilevanti per la decisione. Non soddisfa questo presupposto la mera iscrizione di ipoteca sui beni immobili, posto che essa non priva il contribuente della disponibilità dei beni stessi né costituisce un atto iniziale della procedura esecutiva, ma è solo una misura cautelare posta a tutela delle ragioni erariali. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

417. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 1453 del 23 settembre 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Sciarini

Periculum in mora – Non sussiste – Prova.

Grava sul contribuente istante l'onere di dimostrare compiutamente la propria incapacità di fare fronte alla pretesa impositiva nonché la gravità e l'irreparabilità del danno derivante dall'esecuzione dell'atto impugnato, non potendo quest'ultimo presupposto essere ravvisato nella sola entità della pretesa impositiva. Non merita pertanto accoglimento l'istanza di sospensione alla quale non sia allegato nessun documento che consenta di verificarne in concreto l'attendibilità. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

418. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 1608 del 28 ottobre 2021. Presidente: Martorelli, Estensore: Palma

Periculum in mora – Non sussiste.

Il periculum in mora, in difetto di concrete allegazioni da parte del contribuente istante, non può essere apoditticamente dedotto dal mero ammontare della pretesa erariale. Del resto, in presenza di un soggetto solvibile, quale l'Erario, non si ravvisano neppure pericoli di ripetizione delle somme all'esito del contenzioso, in ipotesi, favorevole al contribuente. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 52

Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)

419. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 1223 del 13 luglio 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Non sussistono i presupposti per disporre la sospensione della sentenza impugnata laddove il contribuente istante non abbia fornito la prova del periculum in mora, avendo comunque confermato la cospicua disponibilità di beni immobili e mobili, come peraltro risulta dagli accertamenti riprodotti dall'Agenzia delle Entrate. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

420. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, ordinanza n. 1392 del 13 settembre 2021. Presidente: Silocchi, Estensore: Latti

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Periculum in mora – Non sussiste.

Non sussiste il periculum in mora laddove l'ammontare delle imposte e delle sanzioni dovuto dalla società istante sia di importo limitato e molto modesto rispetto al suo volume d'affari, tale pertanto da non arrecare particolari problemi nella gestione dell'attività. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

421. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 1460 del 27 settembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Periculum in mora – Non sussiste – Reiterazione istanza – Circostanze sopravvenute.

In presenza di esito sfavorevole al contribuente istante nei due gradi di merito, la sussistenza del periculum in mora deve essere valutata con rigore. Il presupposto in questione non ricorre laddove la società istante non comprovi l'esistenza di una situazione economico-aziendale e/o di insolvenza finanziaria caratterizzata da una grave ed irreparabile compromissione dell'esercizio di impresa, conseguente, ad esempio, a pagamenti rateizzati degli importi dovuti. L'istanza di sospensione è in ogni caso reiterabile in presenza di circostanza sopravvenute che legittimamente integrino il periculum in mora, atteso che la tutela cautelare è considerata elemento indefettibile del diritto di difesa. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

422. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, ordinanza n. 1464 del 28 settembre 2021. Presidente: Guicciardi, Estensore: Guicciardi

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Periculum in mora – Sussiste.

Il periculum in mora è un rischio non tipizzato che comporta un danno imminente ed attuale essenzialmente patrimoniale. La gravità del danno deve essere rapportata alle condizioni

economiche del contribuente istante, nel senso che l'entità del petitum non deve essere giudicata in astratto, ma deve risultare fortemente insostenibile ed insopportabile in relazione all'attività svolta dal contribuente e alle sue concrete possibilità finanziarie. Occorre, comunque, il *quid pluris* dell'irreparabilità, cioè quel pregiudizio ulteriore, che non può essere sanato attraverso il normale iter restitutorio. L'accertamento del *periculum in mora* deve essere condotto con un giudizio di bilanciamento di interessi fra il danno che il contribuente potrebbe subire da un'immediata esecuzione dell'atto impugnato e quello che invece potrebbe patire l'Amministrazione finanziaria per effetto della perdita delle garanzie patrimoniali o di capacità finanziarie, in dipendenza dell'infruttuoso decorso del tempo. La gravità del danno, la cui dimostrazione grava sull'istante, è ravvisabile laddove l'azione esecutiva da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche in considerazione della crisi sanitaria ed economica che caratterizza il periodo attuale, possa ripercuotersi gravemente e definitivamente sui conti e sul bilancio della società contribuente attiva in un settore (quello dello sviluppo della cultura, della spettacolo e dello sport, mediante la gestione di strutture quali piscine, palestre, poliambulatori, mense, centri benessere, servizi di bar e di ristorazione, animazione, reception, residenze universitarie) già fortemente ed irrimediabilmente in crisi. L'irreparabilità del danno è ravvisabile laddove l'esecuzione della sentenza impugnata e dell'atto impositivo causi alla società istante e ai suoi lavoratori dipendenti un pregiudizio definitivo ed irrimediabile, non riparabile nemmeno nel caso in cui il giudizio di legittimità dovesse concludersi con esito favorevole per la contribuente. Al contempo, il pregiudizio per l'Amministrazione finanziaria non è ravvisabile laddove la sospensione sia subordinata alla prestazione da parte della società istante di idonea garanzia bancaria o assicurativa. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

423. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 1470 del 28 settembre 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Bragho

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 impone la valutazione del solo profilo del pregiudizio grave e irreparabile secondo criteri rigorosi sotto il profilo dell'onere della prova. L'onere probatorio in questione non può considerarsi assolto laddove il contribuente ponga a fondamento dell'istanza di sospensione una cartella di pagamento solo predisposta nel cassetto fiscale, ma non ancora notificata, e, dunque, oggetto di una possibile ulteriore proroga della sospensione dell'esecuzione esattoriale in considerazione del perdurare dell'emergenza sanitaria. Inoltre, non risulta idonea ad assolvere la prova del presupposto in parola nemmeno la circostanza che il debito fiscale gravante sul contribuente rappresenti una frazione molto residuale del debito commerciale indicato dalla società istante mediante l'allegazione dei dati di bilancio, ben potendo l'impatto finanziario in questione essere eventualmente diluito con apposita istanza di rateizzazione, salva in ogni caso la ripetizione degli importi pagati in caso di esito positivo del giudizio di legittimità. Né, del resto, depone per l'accoglimento dell'istanza di sospensione il fatto che la società istante non abbia allegato documentazione bancaria attestante un'indisponibilità di cassa e di liquidità inadeguata a fare fronte ad una possibile esecuzione (pur rateizzata) della pretesa impositiva. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

424. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, ordinanza n. 1795 del 10 dicembre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Danno grave e irreparabile – Entità della pretesa – Non sussiste.

L'entità, per quanto significativa, della pretesa creditoria accertata in favore dell'Erario, a fronte dell'allegata situazione di insufficiente liquidità (ma non di difficoltà economica della società istante, la cui situazione patrimoniale non viene documentata), di certo non costituisce di per sé sola argomento di danno grave e irreparabile, dati i tempi di certo non brevi della temuta ma neppure avviata esecuzione forzata sugli immobili di proprietà. Peraltro, laddove la società istante, oltre a risultare già ampiamente debitrice ad altro titolo nei confronti dell'Erario, non offra alcuna, neppure parziale, garanzia fideiussoria, occorre piuttosto tenere conto, nel bilanciamento degli interessi delle parti, del concreto pericolo di vanificare la pretesa creditoria dell'Amministrazione finanziaria, laddove questa non venga tempestivamente tutelata. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

425. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 1891 del 17 dicembre 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti

Tutela cautelare – Sentenza impugnata in Cassazione – Danno grave e irreparabile – Entità della pretesa – Non sussiste.

Non sussiste il danno grave e irreparabile laddove il contribuente istante si limiti ad addurre asserite impossidenze immobiliari e una modesta liquidità sul conto corrente, laddove, tenuto conto delle argomentazioni ampiamente sviluppate nella sentenza di secondo grado, risulta invece che quest'ultimo vanta da lungo tempo interessi economici in varie società aventi sede in diversi Paesi europei e giacenze presso istituti di credito esteri. A fronte di mere affermazioni assertive indimostrate (come la non intestazione personale di beni immobili, essendo ben possibile una titolarità attraverso partecipazioni societarie) e di deduzioni non esaustive (come l'ammontare delle disponibilità su uno specifico conto corrente, dal momento che nulla è dato sapere in ordine a difformi liquidità, titoli o investimenti riferibili al contribuente istante in qualsivoglia Paese), non ricorrono i presupposti per l'accoglimento dell'istanza di sospensione. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE – NOTIFICAZIONE – COMUNICAZIONE)

426. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 4007 del 4 novembre 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà

Contenuto della motivazione – Mancata esplicitazione del quadro probatorio – Mancata indicazione del criterio logico-giuridico seguito dal giudice – Vizio di motivazione – Sussiste.

Il vizio di motivazione di una sentenza sussiste quando non vi è alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, ovvero quando vi è una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico-giuridico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 36

427. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 4469 del 17 dicembre 2021. Presidente: Izzi, Estensore: Monfredi

Motivazione della sentenza – Requisiti – Concisione – Omessa – Trattazione – Distinzione – Obbligo di contraddittorio preventivo, in relazione agli atti di recupero erariale automatizzato – Non sussiste.

Il giudice nel motivare “concisamente” la sentenza non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Ne consegue che quelle residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come “omesse”, per effetto di “error in procedendo”, ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. Si deve quindi precisare che la trattazione nel giudizio di impugnazione può essere limitata all’approfondimento delle sole questioni rilevanti e dirimenti ai fini del decidere; ritenendosi assorbite tutte le altre eccezioni e questioni. E ciò anche in applicazione del principio della cosiddetta ‘ragione più liquida’ desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost. Quanto alla metodologia procedimentale seguita dall’ufficio è consentito all’ufficio utilizzare l’atto di recupero per procedere alla riscossione di crediti indebitamente impiegati anche in compensazione e l’obbligo di contraddittorio preventivo non si estende all’atto di recupero fondato su un controllo automatizzato (a tavolino). (S.C.)

Riferimenti normativi: disp. att. c.p.c., art. 118; l. 311/2001, art. 1, comma da 421 a 423

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 24883, del 9 ottobre 2008; Cass., sentenza n. 26242, del 12 dicembre 2014; Cass., sentenza n. 9936, del 8 maggio 2014; Cass., ordinanza n. 6347, del 14 marzo 2018

GIUDIZIO DI RINVIO

428. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3074 del 10 agosto 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Rinvio della Corte di Cassazione – Giudizio riassunto – Preclusioni processuali.

Nel giudizio tributario riassunto, come nel caso in esame, a seguito di rinvio della Corte di Cassazione, è da ritenere inammissibile la produzione di nuovi documenti, fatta eccezione per quelli che non si siano potuti depositare in precedenza per causa di forza maggiore. Il giudizio di rinvio ha infatti la natura di giudizio chiuso, nel quale deve tenersi conto delle preclusioni e delle decadenze già verificatesi, con conseguente impossibilità di produrre nuove prove ai sensi dell’art. 58, d.lgs. n. 546 del 1992 e in particolare, ai fini che rilevano nella presente sede, con divieto di produrre nuovi documenti, ai sensi del co. 2 della citata norma, dovendo il giudice deliberare allo stato degli atti, così come formatosi nella fase ascendente del processo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 58

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 2854 del 5 febbraio 2021

ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO**429. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 586 del 6 dicembre 2021.****Presidente: Pianta, Estensore: Pianta****Giudicato esterno – Processo tributario – Validità.**

Il criterio dell'autonomia dei periodi di imposta non impedisce che il giudicato relativo ad uno di essi faccia stato anche per altri quando incide su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta e riguardi elementi costitutivi di fattispecie a carattere duraturo. (C.F.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza 16 giugno 2006, n. 13916

430. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2993 del 6 luglio 2021.**Presidente: Centurelli, Estensore: Scarabelli****Processo civile – Processo tributario – Contrasto tra giudicati – Criterio temporale – Applicabilità.**

Il giudicato “fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa” ex art. 2909 c.c. entro i limiti oggettivi, che sono segnati dagli elementi costitutivi, come tali rilevanti per l'identificazione, dell'azione giudiziaria sulla quale il giudicato si forma. Si tratta del titolo della stessa azione (causa petendi) – cioè del fatto giuridico, sul quale si fonda – nonché del bene della vita, che ne forma l'oggetto (petitum “mediato”), a prescindere, tuttavia, dal tipo di sentenza adottato (petitum “immediato”), in quanto l'accertamento – che è coperto dall'autorità del giudicato – è comune alle sentenze (non solo di accertamento, appunto, ma anche) costitutive e di condanna. Tale regola vale anche nel processo tributario, qualora si verifichi un contrasto tra giudicati, lo stesso vada risolto in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata. (P.M.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Cass., 19 ottobre 2018, n. 26437; Cass. 25 gennaio 2007, n. 1675

ALTRO**431. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 407 del 2 luglio 2021.****Presidente: Maddalo, Estensore: Seddio****Divieto prova testimoniale – Dichiarazioni di terzi – Valore indiziario.**

Nel processo tributario le dichiarazioni di terzi non possono, in generale, essere elevate a rango di prova. Con riguardo alla loro utilizzabilità tanto a favore degli organi accertatori quanto del contribuente, occorre considerare che, in attuazione dei principi del c.d. “giusto processo”, le dichiarazioni di terzi assumono un valore meramente indiziario e, dunque, costituiscono un mero argomento di prova. Il loro stretto valore indiziario è destinato a superare tale soglia solo ove possa associarsi ad altri elementi diretti ed indiretti, capaci di rappresentare un quadro probatorio indefettibile ed univoco a sostegno delle rispettive tesi. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 7, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007

432. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 129 del 30 settembre 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto

Avviso d'accertamento – Ragioni di connessione – Unitarietà del processo.

In ragione dei principi di celerità e di economia processuale, è possibile presentare ricorso cumulativo anche qualora gli atti impositivi siano stati emessi da due enti locali distinti, purché l'impugnazione degli avvisi sia fondata su questioni comuni in diritto ed attenga ad un identico fatto storico. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 29888 del 30 dicembre 2020

433. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2576 del 6 luglio 2021. Presidente: Secchi, Estensore: Rota

Efficacia diretta del giudicato penale nel processo tributario – Non è tale – Facoltà del giudice tributario di acquisirla come fonte di prova.

Nel processo tributario, 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, potendo essere solamente presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, tuttavia in tal caso, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 8 e 10, d.lgs. n. 74/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 573/2017

434. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2711 del 12 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra

Autotutela sostitutiva – Stesse parti, medesimo rapporto giuridico, giudizi diversi – Sentenza passata in giudicato – Efficacia in altro giudizio.

Allorquando due giudizi fra le stesse parti abbiano a oggetto il medesimo rapporto giuridico e 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 preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche nell'ipotesi in cui il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo e il petitum del primo. Tale efficacia non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi di imposta. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16064 del 28 giugno 2017

435. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2790 del 20 luglio 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Gatti

Difformità copia ricorso notificato e depositato – Criteri di inammissibilità.

La difformità della copia del ricorso depositato in sede di costituzione in giudizio da parte del ricorrente valutabile ai fini della pronuncia di inammissibilità è solo quella sostanziale ovvero che sia tale da alterare il contenuto dell'atto, rendendo cioè il contenuto del ricorso notificato e di quello depositato diversi. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 22, d.lgs. n. 546/1992

436. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2799 del 20 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Obbligo di motivazione – Mera riproposizione censure avanzate in primo grado.

La mera riproposizione di censure identiche a quelle già avanzate nel giudizio di primo grado, senza una aggressione specifica e mirata agli argomenti propri della sentenza di prime cure, in sede di revisio prioris istantie consente al giudice del gravame di rispondere alla reiterazione delle medesime doglianze, facendo immediatamente proprie – in toto – le stesse motivazioni del primo giudice, mancando argomenti inediti a cui reagire. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53

437. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2947 del 28 luglio 2021. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Elementi acquisiti nel procedimento penale in violazione delle formalità di garanzia prescritte – Utilizzabilità nell'accertamento tributario – Sussiste.

Nel processo tributario dev'essere riconosciuta (ancorché con valenza indiziaria) la piena rilevanza sia alle dichiarazioni di terzi assunte dalla Guardia di finanza sia alle intercettazioni telefoniche e ambientali disposte in un procedimento penale anche nelle ipotesi in cui siano state acquisite illegittimamente. Infatti, stante la loro autonomia, gli elementi raccolti a carico del contribuente senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale possono comunque essere adoperati nell'accertamento tributario. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 32185 del 10 dicembre 2019

438. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 3071 del 10 agosto 2021. Presidente: Frangipane, Estensore: Calà**

Esercizio del potere di autotutela – Annullamento parziale in corso di giudizio – Oggetto del contendere.

A seguito dell'annullamento parziale in corso di giudizio di un provvedimento impositivo per effetto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, la pretesa tributaria rimane concentrata soltanto sulla parte non annullata, con la conseguenza che i giudici dovranno pronunciarsi esclusivamente sulla parte dell'atto ancora in vita, essendo per il resto cessata la materia del contendere. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

439. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 3109 del 27 agosto 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Appello – Contenuto – Onere di impugnazione specifica – Carattere devolutivo.

Nel 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 dell'appello, quale mezzo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cass n. 7593 del 2020

440. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 4219 del 22 novembre 2021. Presidente: Zevola, Estensore: Blandini

Principio di non contestazione – Applicabile nel processo tributario – Principio dispositivo – Doveri delle parti di collaborare – Principio di economia del processo.

Anche nel processo tributario trova applicazione il principio generale di non contestazione che informa il sistema processuale civile, a cui consegue il dovere del giudice di ritenere provati i fatti non espressamente contestati. Tale principio, invero, trova fondamento nel carattere dispositivo del processo – che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale –, nel dovere delle parti di collaborare per circoscrivere la materia controversa, e nel generale principio di economia che deve sempre informare il processo. Non assumono alcun rilievo, in contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo. (E.D.)

Riferimenti normativi: art. 115 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 23710 del 1° ottobre 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 1540 del 24 gennaio 2007; Cassazione, sez. V, sentenza n. 12287 del 18 maggio 2018

441. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4253 del 23 novembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Prova testimoniale – Ammissibilità processo tributario – Dichiarazioni di terzi – Rango di mero indizio.

Nel processo tributario il divieto di prova testimoniale si riferisce alla prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica l'impossibilità di utilizzare le dichiarazioni di terzi, che rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare il convincimento del giudice. Pertanto, anche il contribuente può introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni, e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi. Si noti come, peraltro, dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma 2, c.c., secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale. Ciò poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario. Ne discende che, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7; c.c. art. 2729

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 24531/2019

442. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4340 del 6 dicembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra

Proposizione del ricorso da società estinta – Inesistente e inammissibile.

Il ricorso proposto da una società estinta e, quindi, da considerarsi ormai inesistente è affetto da radicale inammissibilità ab origine. Detta inammissibilità è rilevabile anche d'ufficio e

comporta anche l'impossibilità per la liquidazione delle spese a carico di quello che, sul piano giuridico, deve considerarsi un "non soggetto processuale". (E.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 23625/2017

443. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 4362 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Alberti**

Integrazione in via giudiziale della motivazione dell'atto impositivo – Nuova configurazione dei fatti – Illegittimo ampliamento del contenzioso.

Il radicale mutamento della causa petendi operato in sede di appello mediante l'allegazione di istanze istruttorie comporta, quale inevitabile conseguenza, la configurazione dei motivi di gravame declinati avverso una sentenza resa all'esito di una disamina fattuale radicalmente diversa e determina la complessiva infondatezza del gravame. (L.D.)

Riferimenti normativi: artt. 18 e 53, d.lgs. n. 546/1992; art. 7, l. n. 212/2000

444. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 4419 del 13 dicembre 2021. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Appello – Riproposizione dei motivi del ricorso – Assenza di contestazioni specifiche alla sentenza di primo grado – Conseguenze.

L'appello che riproduce il ricorso introduttivo del giudizio non è ex se inammissibile; tuttavia, la mera riproposizione di motivi già formulati e vagliati nel giudizio di prime cure, privi di una contestazione mirata e specifica degli avversi argomenti usati dal primo giudice, consente al giudice del gravame di far esclusivo riferimento a tali argomenti, rimasti incensurati nel fondamento logico-giuridico, non avendo questioni irrisolte sulle quali pronunciarsi. Qualora l'appellante non abbia articolato specifici motivi di gravame, ma riproposto la medesima trama argomentativa sulla quale si è già pronunciato il primo giudice, di fronte a tale sostanziale reiterazione, il giudice di appello può limitarsi a fare riferimento alla valutazione degli elementi di prova già posti a fondamento dell'impugnata sentenza, ove concordi in toto con il primo giudice, la cui motivazione risulti esaustiva e logicamente argomentata in tutti i suoi passaggi, dando ampiamente conto delle rationes decidendi per le quali le domande dell'appellante siano già state tutte disattese. (S.C.)

Riferimenti normativi: disp. att. c.p.c., art. 118, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 1200, del 22 gennaio 2016; Cass., sentenza n. 17580, del 4 agosto 2018; Cass., sentenza n. 5748, del 25 maggio 1995

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

DINIEGO DI DEFINIZIONE

pag. 151

EFFETTI DELL'ADESIONE

pag. 152

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

DINIEGO DI DEFINIZIONE

- 445. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 123 del 21 settembre 2021. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Definizione agevolata liti pendenti – Definizione di atto impositivo – Esclusione del diniego di rimborso e del diniego di agevolazione fiscale.

Il comma 1 dell'art. 6 d.l. 119/2018 prevede la definizione agevolata delle controversie pendenti "aventi ad oggetto atti impositivi" cioè a dire gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di irrogazione di sanzioni, gli atti di recupero di crediti d'imposta indebitamente utilizzati e ogni altro atto di imposizione che reca una pretesa tributaria quantificata. Per questi atti vige la sospensione dei termini. Di converso non sono attratte nella definizione agevolata ex d.l. 119/2018 le controversie vertenti su dinieghi espressi o taciti di rimborso (non costituendo essi una pretesa dell'Ufficio) e le vertenze relative la spettanza o meno di un'agevolazione, perché in essa non si fa questione di una somma pretesa dall'Ufficio in base alla quale definire il quantum dovuto per la definizione agevolata. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 6, comma 1, d.l. n. 119/2018

- 446. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 4674 del 15 dicembre 2021. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Cartella di pagamento – Atto di mera riscossione – Illegittimità del diniego di definizione agevolata.

La cartella di pagamento, pur costituendo atto di mera riscossione, può rappresentare nondimeno il primo atto mediante il quale sono portate a conoscenza del contribuente le pretese tributarie nei confronti di quest'ultimo; di conseguenza, in questi casi, la cartella risulta atto impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito delle pretese tributarie. (Al.Ce.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 18298/2021

- 447. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 384 del 10 novembre 2021. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Definizione agevolata liti pendenti – Controversia da accertamento sui prezzi di trasferimento – Procedura arbitrale – Definizione possibile solo qualora la questione relativa ai tributi sia formalmente chiusa mediante provvedimento dell'Agenzia.

La controversia tributaria relativa a un contenzioso pendente nel primo grado di giudizio, a seguito di un accertamento nel quale sono state effettuate rettifiche dei prezzi di trasferimento, ai sensi dell'art. 110, comma 7, d.P.R. 917/1986 e con riferimento al quale è stata attuata la procedura arbitrale di cui alla Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990, può essere definita ai sensi dell'articolo 6 del d.l. 119/2018 senza alcun pagamento solamente qualora la questione relativa ai tributi sia formalmente chiusa in modo preciso mediante un provvedimento che indichi gli importi dovuti e che garantisca la riscossione definitiva. Ciò non è possibile qualora la procedura amichevole relativa ai tributi non risulti ancora conclusa in via definitiva, difettando il provvedimento del Direttore dell'Agenzia che, ai sensi dell'art. 3 paragrafo 1 della legge n. 99 del 1993, autorizza "il rimborso o lo sgravio dell'imposta non dovuta a seguito dell'esito della procedura amichevole o arbitrale", così come risulta chiarito dal paragrafo 5.10 (conclusione

della MAP) della circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 sulla composizione delle controversie fiscali internazionali. L'emissione del menzionato provvedimento direttoriale rientra nell'ambito delle misure di competenza dell'Agenzia che si rendono necessarie per dare attuazione all'accordo concluso con l'autorità competente estera. La Commissione prende atto che, come anche precisato dalla Circolare applicativa n. 6/2019, "in caso di mancata definizione dell'importo concernente i tributi, le liti vertenti esclusivamente sulle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono sono definibili sulla base degli importi desumibili dai commi 1 e 1-bis. Tale disposizione statuisce, infatti, che in caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia". (A.Sa.)

Riferimenti normativi: Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990; l. 99/1993, art. 3, par. 1; d.l. 119/2018, art. 6

448. Commissione tributaria regionale per Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 4700 del 23 dicembre 2021. Presidente: Catania, Estensore: Capuzzi

Cartella di pagamento – Definizione agevolata.

In tema di definizione agevolata, anche il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n.600/1973, con la quale l'amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018, qualora la predetta cartella costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva. (I.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 18198 del 25 giugno 2021

EFFETTI DELL'ADESIONE

449. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 3538 del 4 ottobre 2021. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Adesione alla procedura di voluntary disclosure – Successiva richiesta di rimborso dell'euroritenuta – Infondatezza.

La richiesta di rimborso dell'Euroritenuta, successiva alla definizione degli obblighi derivanti dalla conclusione della speciale procedura di voluntary disclosure, 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". In definitiva, l'elemento dirimente, che consente di correttamente interpretare la normativa di riferimento, riguarda la natura della procedura di voluntary disclosure, che è parificabile a tutte quelle procedure di definizione agevolata, nelle quali l'accettazione della definizione attraverso l'accordo con il fisco comporta necessariamente la contestuale rinuncia a far valere ulteriori benefici che, comunque, sono collegati o collegabili alla situazione illegittima, che il contribuente ha scelto consapevolmente di sanare. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art. 5 quater; d.P.R. 917/1986, art. 165

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. V, ordinanza n. 13478 del 2 luglio 2020; Cass. Civ., sez. V, ordinanza n. 18925 del 17 luglio 2018; Cass. Civ., sez. V, sentenza n. 13129 del 25 maggio 2018; Ctr Lombardia 3786/2019

450. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 3540 del 4 ottobre 2021. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella

Adesione alla procedura di voluntary disclosure – Rimborso dell'euroritenuta – Spetta.

Ribadito che non si rinviene nell'ordinamento una disposizione che neghi il diritto al rimborso di un credito tributario, se spettante, qualora documentato in maniera adeguata e richiesto nei termini previsti, non osta alla richiesta di rimborso dell'Euroritenuta, l'adesione alla voluntary disclosure. La procedura di voluntary disclosure, infatti, non rientra nell'ambito degli accertamenti con adesione dai quali si differenzia in quanto l'accertamento con adesione mira a mediare tra interpretazioni diverse di circostanze che l'Agenzia delle Entrate abbia già accertato, mentre la voluntary disclosure aveva lo scopo di consentire al contribuente di operare un ravvedimento operoso speciale che, a fronte della minore onerosità e di particolari garanzie, agevolasse il controllo in ordine a circostanze sconosciute all'Agenzia delle Entrate. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art. 5 quater; d.P.R. 917/1986, art. 165

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

REQUISITI SOGGETTIVI

pag. 155

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO

pag. 155

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

REQUISITI SOGGETTIVI

- 451. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 3608 del 6 ottobre 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo**

Pagamento a carico della società ricorrente, non del legale rappresentante.

Il pagamento del contributo unificato e delle sanzioni derivanti dall'omesso versamento dello stesso sono a carico della società ricorrente, non del suo legale rappresentante. La regola di cui all'art. 2, co. 2 d.lgs. 472/1997, secondo cui «la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione», è infatti derogata dall'art. 7, co. 1 d.l. 269/2003, ai sensi del quale «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». (D.Co.)

Riferimenti normativi: d. lgs. 472/97, art.2, comma 2; d.l. 269/03, art.7, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 25757 del 13 novembre 2020

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO

- 452. Garante del contribuente Regione Lombardia, decreto n. 1357 del 23 dicembre 2021.**

Determinazione della misura del contributo unificato (nuova questione priva di giurisprudenza).

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.Si.)

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 n. 656/1994, art. 2 quater; d. m. 37/1997, art. 2, comma 2

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

pag. 157

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

453. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 425 del 13 luglio 2021.

Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Incentivi fiscali per la ricerca scientifica – Mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi – Spettanza – Non sussiste.

In tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'indicazione del credito d'imposta di cui all'art. 5 della l. n. 449 del 1997, che deve essere effettuata, a pena di decadenza, ai sensi dell'art. 6 del d.m. n. 275 del 1998, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, integra un atto negoziale, in quanto diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore, sicché, il contribuente che abbia omesso tale indicazione non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 449/97, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10029 del 24 aprile 2018

454. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 286 del 16 dicembre 2021.

Presidente: Spera, Estensore: Spera

Indennità di fine rapporto Previdenza per il personale del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Retribuzione differita – Tassazione separata e non integrale.

Nel caso di specie, va rilevata la caratteristica di complessivo trattamento pensionistico integrativo del Fondo in questione, alla luce delle fonti normative che lo hanno istituito (v. d.P.R. 17 marzo 1981 n. 211) e che attualmente lo disciplinano (in particolare, d.P.R. 17 marzo 1981 n. 1034); tale fondo; infatti, corrisponde un'indennità agli iscritti, quando cessano di far parte, per qualsiasi causa, dai ruoli di personale dell'amministrazione o agli aventi diritto, nel caso gli iscritti siano deceduti durante il servizio. Tale indennità ha una funzione esclusivamente previdenziale, che viene corrisposta, in relazione al numero degli anni di servizio civile, di ruolo e non di ruolo, prestato dalla data di effettiva immissione in servizio alla data di effettiva cessione di appartenenza al personale del Ministero, ivi compresi i periodi di assenza utili, ai fini della pensione. Poiché la composizione del Fondo è costituita, in massima parte, da premi di produttività o da incentivi all'attività d'istituto, il predetto fondo costituisce, una forma di retribuzione differita che la fa rientrare nel perimetro normativo degli articoli 17-19 del TUIR come "indennità equipollente" e, quindi, deve essere assoggettata a tassazione separata e non a tassazione integrale come richiesto dall'Ufficio. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 17, d.P.R. n. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 19859/2016

455. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 3745 del 27 settembre 2021. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Diniego rimborso Irpef – Regime lavoratori impatriati – Non sussiste in assenza di verifica presso il contribuente.

Il contribuente che non manifesti espressamente l'opzione per l'applicazione del regime agevolativo dei lavoratori impatriati introdotto dall'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 pur

ricorrendone i presupposti, non può chiedere il rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo. L'opzione per l'applicazione del regime è frutto di una manifestazione di volontà irretrattabile salvo provare di essere incorsi in un errore essenziale. È inammissibile l'istanza di rimborso successiva alla scelta di effettuare il pagamento delle imposte secondo il regime ordinario. (M.C.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 147/2015, art. 16

456. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 74 del 13 luglio 2021.

Presidente: Palestra, Estensore: Bussani

Credito ricerca e sviluppo – Modalità di fruizione.

Ai fini della fruizione del credito per attività di ricerca e sviluppo, il comma 282 della legge 296/2006 prevedeva che il credito dovesse essere indicato nella dichiarazione dei redditi. Il comma 283 della medesima legge demandava la fissazione della disciplina di dettaglio ad un apposito decreto interministeriale. Con il predetto decreto interministeriale (il n. 76 del 28 marzo 2008) è stato espressamente stabilito che l'impresa beneficiaria riporti, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi, il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito di imposta. In difetto di un'indicazione del credito nel Quadro RU della dichiarazione, non è possibile ritenere il diritto di credito sussistente. (F.T.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006; d.m. 76/2008

457. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2643 del 9 luglio 2021. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta

Atto di recupero del credito – Crediti di imposta in relazione a costi per attività di ricerca e sviluppo non spettanti – Omessa compilazione del quadro RU.

Il credito d'imposta correlato a forme di incentivazione deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è accordato in quanto indicazione ha valore di atto negoziale: la sua assenza comporta quindi l'impossibilità di fruire del credito in questione. La mancata indicazione del credito nel quadro RU non costituisce invero una mera decadenza formale, in quanto tale indicazione non ha valore di atto di scienza: il contribuente al quale è stato concesso il beneficio può (e non deve) usufruirne, ma per farlo deve manifestare la propria volontà mediante la compilazione dell'apposito quadro in dichiarazione. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 421, l. 311/2004; art. 5, d.m. 76/2008

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sentenza n. 610/2018

458. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2743 del 13 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Classamento – Ripetitori di telefonia mobile – Immobili a destinazione speciale.

In tema di classamento, i ripetitori di telefonia mobile devono essere classificati categoria "D", tra gli immobili a destinazione speciale, in quanto trattasi di struttura stabilmente infissa al suolo, recintata, all'interno della quale è stato installato, su platea di calcestruzzo, un traliccio cui sono fissate le antenne. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 24026 del 25 novembre 2015

459. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2746 del 13 luglio 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Bonus prima casa – Decadenza dal beneficio – Fallimento personale e procedura di esdebitazione – Causa di forza maggiore – Sussiste.

In materia di acquisto della prima casa, il contribuente può comunque beneficiare delle agevolazioni fiscali anche nell'ipotesi in cui, per causa di forza maggiore (id est vendita coattiva nell'ambito di una procedura esecutiva), abbia perso il diritto di proprietà sull'immobile entro i 5 anni prescritti dalla legge e, al contempo, non abbia potuto procedere al riacquisto perché reduce dal fallimento "personale" della propria impresa individuale e ancora lontano dall'ottenere la nota esdebitazione. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8094 del 23 aprile 2020

460. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2960 del 28 luglio 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Docfa – Attribuzione rendita catastale – Obbligo di motivazione – Diversamente articolato in relazione alle ragioni della discrasia tra la rendita proposta e la rendita attribuita.

In ipotesi di attribuzione della rendita catastale a seguito della procedura Docfa, l'obbligo di motivazione è soddisfatto con l'indicazione dei dati oggettivi e della classe, trattandosi di elementi conosciuti o comunque facilmente conoscibili per il contribuente in virtù della struttura fortemente partecipativa dell'atto. Simile indirizzo deve trovare applicazione solo nel caso in cui gli elementi di fatto indicati nella dichiarazione presentata dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e risultino, perciò, immutati, di tal che la discrasia tra la rendita proposta e la rendita attribuita sia la risultante di una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. Diversamente deve avvenire allorquando la rendita proposta con la Docfa non venga accettata in ragione di ravvisate differenze relative a taluno degli elementi di fatto indicati dal contribuente. In tal caso, l'Ufficio dovrà specificarle, sia per consentire al contribuente di approntare agevolmente le consequenziali difese sia per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 22900 del 29 settembre 2017

461. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 3011 del 2 agosto 2021. Presidente: Servetti, Estensore: Bragho

Provvedimento di compensazione – Crediti d'imposta – Rimborso imposta a credito – Notifica – Atto di cessione del credito – Impugnabilità innanzi al giudice tributario.

La compensazione non può essere effettuata in favore dell'originario creditore qualora l'Agenzia delle Entrate abbia ricevuto regolare notifica dell'atto di cessione del credito d'imposta ad un soggetto terzo. Invero, il provvedimento di compensazione emesso nei confronti di un soggetto non più legittimato ad ottenerne i benefici fiscali è da considerarsi direttamente lesivo delle pretese fiscali del cessionario e, per l'effetto, è impugnabile innanzi al giudice tributario. (E.D.)

Riferimenti normativi: art. 1264 c.c.; d.lgs. 546/1992, art. 19

462. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 3118 del 27 agosto 2021. Presidente: Rollero, Estensore: Fucci

Agevolazioni – Detrazione di imposta per interventi di recupero edilizio – Presupposti – Registrazione del contratto di Comodato – Necessità – Non sussiste.

In materia di detrazioni per le spese di intervento di recupero edilizio, ex l. n. 449/97, l'obbligo di registrazione del contratto di comodato sull'immobile oggetto dei lavori, a favore del contribuente, costituisce solo un adempimento di natura formale, dalla cui omissione non può

correttamente conseguire la negazione del diritto ad usufruire della detrazione delle spese in questione, la quale compete alla luce della natura delle spese e del loro effettivo sostenimento. La data certa di stipula di una scrittura utile a dimostrare la detenzione dell'immobile oggetto di intervento può, infatti, essere accertata in giudizio anche attraverso circostanze diverse dalla registrazione del contratto. Pertanto, laddove, come nella specie, sia provato dal contribuente e non adeguatamente contestato dall'Ufficio, sia la circostanza della sua residenza nell'immobile in epoca anteriore al momento generativo delle detrazioni, sia che le spese di cui è stato chiesto il rimborso sono state sostenute dal predetto contribuente, deve essere riconosciuta spettante la detrazione d'imposta per le spese di ristrutturazioni. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.l.449/1997, art. 1; d.m. 4111998

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 13424 del 18 maggio 2021

463. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3179 del 7 settembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini

Associazioni – Responsabilità personale – Carattere generale.

La responsabilità personale delle persone che rappresentano l'associazione o che agiscono in nome e per conto di essa, di cui all'art. 38 c.c., ha carattere generale e dunque è riferita alle obbligazioni di ogni natura assunte dall'associazione, ivi comprese quelle di natura tributaria, senza necessità di specifiche disposizioni normative. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 38 c.c.

464. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 3749 del 14 ottobre 2021. Presidente: Malaspina, Estensore: Candido

Omesso invio della dichiarazione dei redditi – Violazione fiscale – Credito d'imposta – Non può essere disconosciuto.

Nel caso in cui il contribuente abbia omesso l'invio della dichiarazione dei redditi, il credito d'imposta emergente dalla dichiarazione non può essere disconosciuto, specialmente se tale credito risulti documentato. Invero, l'omessa dichiarazione costituisce una violazione fiscale sanzionabile in quanto tale, ma – in mancanza di una espressa previsione normativa in tal senso – non può comportare la perdita di crediti d'imposta, qualora effettivamente sussistenti e spettanti. (E.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 1

465. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3782 del 19 ottobre 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella

Agevolazioni tributarie – Cumulabilità Conto Energia e Tremonti ambientale – Emendabilità dichiarazioni presentate alla Agenzia Entrate – Sussiste.

Dal momento che la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può dirsi imputabile ad una scelta discrezionale del contribuente ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità o meno delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia (di cui già usufruiva la società), e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. Tremonti ambientale, e che tale incertezza interpretativa è stata risolta solo a seguito del d.m. n. del 5 luglio 2012, art. 19, che ha posto fine ad ogni incertezza circa la possibilità di cumulare i due benefici fiscali mettendo da quella data i contribuenti di accedere a tale agevolazione", ben può il contribuente contestare in giudizio la pretesa dell'Ufficio ad una ulteriore e più gravosa imposizione. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.m. 5/07/2012

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 15982/2020

466. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3784 del 19 ottobre 2021. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella

Sanzioni amministrative tributarie – Riferibilità alla persona giuridica – Esclusivamente nel caso in cui la persona fisica ha agito nell'interesse della persona giuridica – Irrogazione sanzione a persona fisica – Esclusivamente nel caso abbia agito per proprio interesse – Inesistenza della relativa prova – Inammissibilità sanzione.

In tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ex art. 7, comma 1, del d.l. n. 269/2003 (conv. con modif. dalla l. n. 326/2003), si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poiché, in tal caso, viene meno la "ratio" che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'art. 7. Nel caso di specie, l'Ufficio non ha specificamente dedotto e provato che gli appellati agissero nel loro esclusivo interesse e non anche, almeno in parte, in quello dell'associazione e che la società venisse creata "quale mero paravento" per l'esclusivo conseguimento, da parte degli appellati di finalità illecite, dunque la irrogazione della sanzione personale è illegittima. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 25757/2020

467. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 3952 del 3 novembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini

Carenza di liquidità – Concordato preventivo – Forza maggiore – Non sussiste.

Non può integrare forza maggiore o, comunque, causa estintiva dell'obbligazione una situazione di oggettiva difficoltà, anche finanziaria, non costituendo tale circostanza evento estintivo dell'obbligazione, ovvero causa legittima di impossibilità ad adempiere, in quanto trattasi di situazione che rientra nella sfera del normale rischio di impresa. (C.F.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24880 del 6 novembre 2020

468. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 4082 dell'11 novembre 2021. Presidente: Sacchi, Estensore: Vigorita

Compensazione orizzontale – Limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili – Crediti di natura previdenziale – Contratto di solidarietà – Non sono esclusi.

La "soglia" di compensazione fissata dall'art. 34, legge n. 388/2000, si applica anche ai fini della compensazione orizzontale di crediti INPS scaturenti dalla conclusione di contratti di solidarietà. Invero, non è dato rinvenire nell'ordinamento alcuna norma che esplicitamente escluda tali crediti di natura previdenziale dal computo del predetto limite annuo compensabile. Né detta esclusione può essere sostenuta sulla base delle analogie sussistenti tra il contratto di solidarietà e altri istituti, aventi le medesime finalità di sostegno sociale ed occupazionale, per i quali è stata normativamente stabilita l'inapplicabilità dei limiti fissati dal citato art. 34. (E.D.)

Riferimenti normativi: l. 388/2000, art. 34; d.lgs. 241/1997, art. 17

469. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4347 del 9 dicembre 2021. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Appello – Decadenza – Decorsi sei mesi dal deposito, se la sentenza non è stata notificata, non è più passibile di impugnazione.

Ai sensi dell'art. 327 c.p.c., l'appello non può proporsi oltre il termine di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza, la quale diventa definitiva per mancata impugnazione nei termini di legge. (E.A.)

Riferimenti normativi: art. 327 c.p.c.

470. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 4350 del 9 dicembre 2021. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Imposta sostitutiva – Plusvalenza – Rimborso – Non vi è diritto al rimborso dell'imposta versata ove il contribuente non tiene conto delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione del terreno.

Nel caso in cui il contribuente non tiene conto in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione del terreno del valore rideterminato non si ha diritto al rimborso dell'imposta versata. Peraltro, non può parlarsi di indebito versamento ove lo stesso sia stato eseguito utilizzando correttamente il codice tributo e quindi avendo ben presente il fine del versamento da eseguire. (E.A.)

Riferimenti normativi:

471. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4461 del 17 dicembre 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Gatti**

Catasto – Accertamento della rendita – Motivazioni – Parametri e stime – Requisiti di validità.

Nella motivazione dell'atto di accertamento in materia catastale, l'avviso di accertamento, in aggiunta alle indicazioni degli elementi in base ai quali il valore attribuito ai beni è stato determinato, delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, deve contenere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto, né ricevuto, dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Qualora non vi siano elementi che indichino quali sono i parametri comparativi presi dall'Ufficio a sostegno delle proprie deduzioni e in particolare non si rinvenivano nell'atto de quo, né quali siano gli immobili ubicati nella stessa zona ed aventi caratteristiche analoghe, né tantomeno quali siano i consolidati prontuari di settore consultati dall'Ufficio, l'atto risulta privo del sostegno dei presupposti di fatto – e di conseguenza delle ragioni giuridiche – che lo hanno determinato e non può che essere ritenuto nullo ai sensi di legge. (S.C.)

Riferimenti normativi: l. 331/2004; l. 662/1996, art. 3

Riferimenti giurisprudenziali Cass., ordinanza n. 27750, del 12 ottobre 2021; Cass., sentenza n. 5580, del 19 marzo 2015; Cass., sentenza 7649, del 2 aprile 2020

472. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 4464 del 17 dicembre 2021. Presidente: D'Addea, Estensore: Di Mario**

Classificazione catastale – Residenza Sanitaria Assistenziale (RSA) – Equiparazione all'ospedale – Non sussiste.

Le RSA svolgono, oltre che funzioni sanitarie, anche preminenti funzioni residenziali. Infatti, gli ospiti vi sono collocati principalmente perché non idonei a svolgere le proprie attività ordinarie della vita e quindi necessitano di una struttura residenziale protetta. Le funzioni sanitarie sono accessorie, in quanto vengono erogate solo se compatibili con la funzione residenziale e non

sono sostitutive dei servizi prestati dagli ospedali. La compresenza delle due funzioni è confermata, tra l'altro, dalla normativa fiscale, secondo la quale la retta pagata dai degenti è divisa in una parte residenziale ed una parte sanitaria e solo la seconda può essere detratta dalle imposte sui redditi, mentre negli ospedali le prestazioni sono interamente gratuite. La struttura di una RSA può avere una conformazione strutturalmente simile a quella di "Collegi, convitti, educanti, ricoveri; orfanotrofi, ospizi; conventi; seminari" (categoria catastale B/1 dichiarata), caratterizzati dal fatto della residenzialità di persone non legate da vincoli di parentela con la specificità della più accentuata eliminazione delle barriere architettoniche, che però oggi caratterizza anche la funzione residenziale ordinaria e gli spazi pubblici. Manca invece quella mono funzionalità sanitaria della struttura immobiliare che caratterizza gli ospedali, i quali mettono a disposizione dei pazienti solo una struttura adibita a zona notte. Invece, la RSA svolge una funzione residenziale ed assistenziale prevalente, caratterizzata dalla distinzione strutturale dell'edificio in zona notte e zona giorno, nella quale gli ospiti svolgono le loro funzioni sociali e passano la maggior parte delle loro giornate. Deve quindi escludersi la parificazione delle RSA ad un ospedale. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 15, comma 1

PARTE SECONDA
1° SEMESTRE 2022



PARTE SECONDA
1° SEMESTRE 2022
LE MASSIME

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	pag. 165
RITENUTE ALLA FONTE	pag. 166
Lavoro dipendente e redditi assimilati	pag. 166
Lavoro autonomo	pag. 166
Interessi e redditi di capitale	pag. 167
ESENZIONI DA IMPOSTA	pag. 167
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag. 167
LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)	pag. 168
CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)	pag. 169
CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	pag. 169
RETTIFICA DICHIARAZIONE	pag. 171
Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	pag. 171
Analitico-induttivo	pag. 172
Induttivo puro	pag. 173
INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE	pag. 173
NOTIFICAZIONI	pag. 174
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 176
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 178
ALTRO	pag. 178

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)

1. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 286 del 31 gennaio 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**

Emendabilità delle dichiarazioni – Dichiarazioni di volontà irretrattabili.

Il principio generale di emendabilità delle dichiarazioni fiscali trova un limite invalicabile nelle dichiarazioni irretrattabili. Sono tali quelle che non costituiscono dichiarazioni di scienza bensì manifestazioni di volontà, da compiersi mediante compilazione di un modulo da parte del contribuente ai fini dell'ottenimento di benefici fiscali, che assumono valore negoziale e che, appunto, rimangono irretrattabili anche in caso di errore. Nella specie, l'omissione dichiarativa tempestiva della volontà di adottare il regime di vantaggio fiscale comporta il mancato perfezionamento dell'opzione. (S.Be.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 17042/2020 e 31052/2018

2. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1711 del 15 giugno 2022. Presidente: Centurelli, Estensore: Carfagna**

Avviso di accertamento – Natura del contratto di affitto di ramo d'azienda – Non sussiste in presenza della deroga.

La licenza commerciale per svolgere le attività oggetto di un contratto di affitto di ramo d'azienda è considerata conditio sine qua non per l'esercizio dell'azienda. Nell'ipotesi in cui non sia possibile avere una licenza e quindi non includerla nel contratto, quest'ultimo viene definito di locazione degli spazi con servizi comuni annessi. Altro sintomo della natura del contratto di affitto di ramo d'azienda è la presenza della deroga rispetto a quanto disposto dal comma 8 dell'articolo 102 del TUIR che prevede che il conduttore in affitto di un'azienda sia generalmente colui che deduce le quote di ammortamento, le quali vengono calcolate sul costo originario dei beni ammortizzabili rientranti nel perimetro dell'azienda in affitto. Il conduttore ha, inoltre, ai sensi degli articoli 2561 e 2562 c.c. l'obbligo di conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e la normale dotazione delle scorte; in presenza di suddetta deroga spetterà al concedente la deduzione fiscale dell'ammortamento dei beni d'azienda. (E.Ci.)

Riferimenti normativi: artt. 2561 e 2562 c.c.; articolo 102, comma 8, TUIR

3. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1247 del 30 marzo 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Franconiero**

Relazione tra dichiarazione e rapporto tributario

L'omessa presentazione della dichiarazione non preclude al contribuente di provare con ogni altro mezzo l'esistenza di somme a proprio credito da opporre all'Amministrazione finanziaria quando queste siano esistenti. Le poste di credito e debito delle parti del rapporto tributario (Amministrazione e Contribuente) possono essere oggetto di accertamento a prescindere dal rispetto dei termini per la presentazione della dichiarazione ed anche in caso di sua omissione. (A.Z.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., 8 settembre 2016 n. 17758; Cass. 10 novembre 2020 n. 25262; Cass. 5 novembre 2021 n. 31964

4. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1825 del 5 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Credito di imposta – Redditi prodotti all'estero – Omessa dichiarazione dei redditi – Non rimborsabilità – Irrilevanza dell'emersione mediante voluntary disclosure.

L'art. 165, comma 8, TUIR, in quanto norma non suscettibile di interpretazione estensiva, nega il diritto alla detrazione delle imposte pagate all'estero in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero, anche in caso di adesione alla procedura di voluntary disclosure. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 165, comma 8, TUIR

RITENUTE ALLA FONTE

Lavoro dipendente e redditi assimilati

5. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 503 del 21 febbraio 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi**

Incentivo per il rientro in Italia – Datori di lavoro appartenenti allo stesso Gruppo – Applicabilità del regime – Legittimo.

È legittima l'applicazione del regime agevolativo del rientro dei lavoratori in Italia, anche qualora il lavoratore abbia prestato la propria attività per datori di lavoro appartenenti al medesimo Gruppo multinazionale. La conferma deriva dal principio dettato dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate secondo cui perfino un lavoratore che abbia prestato la sua opera all'estero in regime di distacco ha diritto all'agevolazione fiscale, purché le sue nuove mansioni in Italia concretizzino un avanzamento di carriera rispetto all'opera prestata all'estero in un posto di diversa e più alta responsabilità, in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero (ratio legis), in modo da escludere la continuità con il rapporto di lavoro precedente. (M.A.B.)

Riferimenti normativi: art. 3 l. 30 dicembre 2010 n. 238; d.m. 3 giugno 2011

Lavoro autonomo

6. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1051 del 18 marzo 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Correrà**

Reddito di lavoro autonomo – Mancato pagamento prestazioni professionali – Ritenute certificate dal sostituto d'imposta (committente) – Non sono prova dell'effettivo pagamento delle prestazioni professionali – Inesistenza del debito Irpef del sostituto.

L'obbligazione tributaria Irpef segue il principio di cassa e, pertanto, non sorge in mancanza di effettivo pagamento di prestazioni professionali (che il professionista può dimostrare con ogni mezzo), ancorché il committente, in qualità di sostituto d'imposta, abbia effettuato, versato all'Erario e certificato, nel modello 770, di aver effettuate le ritenute d'imposta, a titolo d'acconto, sull'importo indicato in fattura ai sensi dell'art. 25 d.P.R. 600/1973. Viceversa per l'Iva, ai sensi dell'art. 6 e 21 d.P.R. 633/1972, l'operazione imponibile si intende effettuata al momento dell'emissione della fattura, indipendentemente dal pagamento del corrispettivo. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 25 d.P.R. 600/1973; art. 6 e 21 d.P.R. 633/1972

Interessi e redditi di capitale

7. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 471 del 17 febbraio 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Redditi di capitale – Rinuncia al credito da parte del socio – Incasso giuridico – Tassazione – Ritenuta fiscale – Sussiste.

Sussiste l'obbligo di sottoporre a tassazione, con applicazione della ritenuta di cui all'art. 26, co. 5, d.P.R. n. 600/1973, l'ammontare del credito oggetto di rinuncia del socio nei confronti della società da questi partecipata, sulla scorta della tesi del cosiddetto "incasso giuridico". In tema di imposte su redditi di capitale, la rinuncia del socio al credito avente ad oggetto interessi maturati su finanziamenti erogati nei confronti della società partecipata non altera, infatti, il regime fiscale del credito oggetto di rinuncia, sicché è legittima la tassazione del detto credito seppure materialmente non incassato. (A.Da.)

Riferimenti normativi: art. 26, co 5, d.P.R. 600/1973

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. n. 2057/2020

ESENZIONI DA IMPOSTA

8. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 111 del 26 aprile 2022. Presidente: Petrucci, Estensore: Cagnoli**

Diritto al rimborso – Euroritenuta – Voluntary disclosures – Sussiste.

Il contribuente che ha avviato la procedura di collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 5 del d.l. 167/1990, al fine di regolarizzare le violazioni relative ai redditi di capitale assoggettabili ad imposta sostitutiva, ha diritto a ottenere il rimborso dell'euroritenuta applicata dagli istituti finanziari e bancari elvetici. Essa, disciplinata dalla Direttiva 2003/48/CE, ha una funzione di limitazione dei benefici della evasione fiscale e non si sostituisce, anzi, si aggiunge, alle imposte dovute all'estero per i redditi connessi a prodotti finanziari. Tale ritenuta mira a eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale: l'Italia incamera il gettito demandandone la riscossione allo stato estero e, conseguentemente, quanto incassato dall'Italia deve essere restituito qualora il reddito di capitale è stato ivi dichiarato e regolarizzato, pena una duplicazione della imposta italiana sul medesimo reddito (Irpef ed Euroritenuta). Non è fondato sostenere che l'euroritenuta sia un "prezzo" da corrispondere per mantenere l'anonimato del contribuente investitore. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: Direttiva 2003/48/CE

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

9. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 232 del 29 giugno 2022. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Accertamenti a "tavolino" – Contraddittorio endoprocedimentale – Obbligo – Non sussiste.

Nel caso di accertamenti a "tavolino" non trovano applicazione le garanzie statutarie di cui all'art. 12, co. 7, l. n. 212 del 2000, in quanto tali garanzie operano solo in fase di accesso, ispezione e verifica nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente concludendosi tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni ivi svolte, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali. In tal senso milita univocamente non solo il dato testuale della norma, ma la stessa peculiarità delle verifiche in loco, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del

contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità che specificamente giustifica, quale contro bilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 2415 del 3 febbraio 2021

10. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 803 del 4 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini**

Mancato rispetto dei termini di permanenza presso la sede del contribuente – Invalidità successivi provvedimenti – Non sussiste.

La violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente di cui all'art. 12, co. 5, l. n. 212/2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista espressamente dal legislatore, né può essere estrapolata dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga eventuale permanenza degli agenti dell'amministrazione, come nel caso di specie. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000, art. 12, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 1178 del 2019

LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)

11. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 97 del 25 marzo 2022. Presidente: Caristi, Estensore: Belotti**

Mancato versamento imposte dichiarate – Cartella – Previa comunicazione di irregolarità – Esclusione.

L'obbligo di invio della comunicazione di irregolarità al contribuente, prima dell'iscrizione a ruolo, sussiste solo in caso di errori in dichiarazione o qualora emerga un'imposta, una maggiore imposta o un risultato diverso. Nel caso di specie, l'esito della procedura formale di controllo ha portato a constatare il mancato versamento delle imposte liquidate e riportate in dichiarazione, senza la necessità di emettere alcun avviso di accertamento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 36 bis del d.P.R. 600/73

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 28311/2021

12. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 58 del 22 febbraio 2022. Presidente: Santangelo, Estensore: Greco**

Comunicazione di irregolarità – Non costituisce atto necessario all'iscrizione a ruolo – Impugnazione dell'avviso bonario – Non è possibile.

La comunicazione d'irregolarità non costituisce un atto necessario e propedeutico all'iscrizione a ruolo delle somme dovute. L'avviso bonario è infatti una semplice comunicazione con la quale l'Agenzia delle Entrate informa il contribuente del controllo effettuato sulla sua dichiarazione dei redditi, evidenziando eventuali imposte e contributi che non risultano pagati. Si tratta, quindi, di una semplice comunicazione e gli aspetti relativi all'iter notificatorio non hanno alcun rilievo in considerazione della natura di atto non impugnabile. Inoltre, secondo l'univoco orientamento della giurisprudenza di Cassazione, gli avvisi bonari non devono essere obbligatoriamente inviati al contribuente. (A.Sa.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 10 giugno 2015, n. 12023; Cass., sentenza 2 aprile 2015, n. 6800; Cass., sentenza 22 aprile 2015, n. 8154; Cass., sentenza 13 maggio 2015, n. 9740

13. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2095 del 23 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli**

Credito di imposta – Disconoscimento – Recupero a tassazione – Cartella di pagamento – Formale atto di recupero credito – Non necessario.

Testo. Il disconoscimento ed il recupero a tassazione di crediti non riconosciuti rientrano nelle ipotesi tipiche di controllo automatizzato. Non è, pertanto, necessario che la cartella di pagamento sia preceduta da un formale atto di recupero crediti. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/2973, art. 36-bis

CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)

14. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2517 del 13 giugno 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Faranda**

Cartella esattoriale – Controllo formale – Omessa comunicazione.

La cartella di pagamento, non preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 è nulla, poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione a ruolo. (I.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 22338 del 5 agosto 2021

CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE

15. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 236 del 10 maggio 2022. Presidente: Rivello, Estensore: Stefanini**

Valore aree fabbricabili – Valore venale – Avviso di accertamento – Motivazione – È essenziale.

Sebbene sia possibile che il valore delle aree edificabili muti di anno in anno è però certo che quando il Comune giudica che quello dichiarato dal contribuente nella relativa dichiarazione sia incongruo è obbligato a enunciare nel dettaglio le ragioni di detto assunto. Vale anche nel caso in esame il principio secondo il quale l'avviso d'accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, deve precisare, a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile debba essere ricondotta, con specifico riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992. (R.S.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/00, art. 7; d.lgs. 504/92, art. 5

16. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 2 del 4 gennaio 2022. Presidente: Maggipinto, Estensore: Combi**

Avviso di accertamento – Contenuto dell'accertamento – Diverso dal contenuto di un precedente accertamento con adesione relativo alla stessa materia ma diversa annualità – Imu.

Deve ritenersi illegittimo l'avviso di accertamento avente ad oggetto il recupero di una maggiore Imu che disattenda il contenuto dell'accertamento con adesione redatto tra le parti in un anno di imposta precedente, e che attribuisca, senza sufficiente motivazione, un valore

superiore a quello determinato, in assenza di fatti, circostanze o interventi normativi tali da modificare il contenuto dell'accordo medesimo. Il legittimo affidamento impone, infatti, che l'accordo di adesione non esaurisca il proprio effetto nell'annualità in cui è stipulato. La pretesa fiscale non può, pertanto, superare per entità quella precedente, definita concordemente tra le parti. (F.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 12372 dell'11 maggio 2021

17. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 17 del 4 marzo 2022. Presidente: Catalano, Estensore: Barraco

Accertamento induttivo – Antieconomicità – Onere della prova contraria a carico del contribuente – Legittimità.

In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva e il giudice di merito, per potere annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie. Del resto, si osserva che nel giudizio tributario, una volta contestata l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente, perché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, spetta al predetto contribuente fornire le necessarie spiegazioni, perché in caso contrario risulta pienamente legittimo il ricorso da parte dell'Ufficio all'accertamento di tipo induttivo. (I.L.C.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 23761/2015

18. Commissione tributaria Provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 13 del 4 gennaio 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Motivazione avviso di accertamento – Obbligo di allegazione del Pvc cui si fa rimando che non è stato notificato al contribuente.

La motivazione di un avviso accertamento non può essere integrata nel corso di un giudizio con documenti che non siano stati prima allegati all'atto notificato, stante la natura impugnatoria del processo tributario. Ciò in quanto l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale. Nel caso di specie la Commissione ha dichiarato nullo un avviso che nella sua motivazione faceva rimando ad un Pvc di cui era stato destinatario il contribuente accertato e che non era stato né notificato a quest'ultimo né allegato all'avviso di accertamento. (G.F.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7, comma 1

19. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 576 del 28 febbraio 2022. Presidente: Giucastro, Estensore: Chiametti.

Accertamento – Avviso di classamento catastale – Valore economico.

L'avviso di classamento catastale esprime un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o non, della motivazione rilevano ai fini, non già della legittimità ma della attendibilità concreta del giudizio e, in sede contenziosa, della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa. (A.D.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 2006/13319, n. 2006/16824 e n. 2012/5054

20. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 616 del 3 marzo 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Difformità avviso di accertamento da processo verbale di constatazione – Non rileva.

In tema di accertamento, non rileva la difformità di motivazione tra processo verbale di constatazione e avviso di accertamento. Infatti, la ripresa a tassazione contenuta nell'avviso di accertamento per importi maggiori a quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione non lede il diritto di difesa, in quanto solo con l'atto impositivo, che non dipende necessariamente dal Pvc, si esterna ciò che viene contestato ed accertato dall'amministrazione finanziaria. (F.G.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. n. 13490/2019

RETTIFICA DICHIARAZIONE

Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA

21. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 187 del 25 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Studi di settore – Ripartizione onere della prova.

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard" in sé considerati (meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività), ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standard" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. (M.F.R.)

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

22. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 616 del 23 febbraio 2022. Presidente: Alparone, Estensore: Crespi**

Accertamento sintetico mediante applicazione degli studi di settore – Scostamento del reddito dichiarato rispetto ai parametri – Costituisce presunzione semplice – Ulteriori elementi di prova – Necessari – Contraddittorio preventivo – Obbligatorio.

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, co. 1, lett. d); d.l. 331/93, art. 62-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12696 del 23 maggio 2018

Analitico-induttivo

23. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 69 del 7 marzo 2022. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Attività finanziarie detenute in paradisi fiscali – Presunzione reddito non dichiarato – Solo per l'anno in cui risultano violati gli obblighi di monitoraggio.

In presenza di investimenti e attività di natura finanziaria detenute in paradisi fiscali in violazione degli obblighi di monitoraggio ex art. 4 d.l. 167/1990, ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 2 del d.l. 78/2009, che dispone la presunzione che tali attività siano costituite da redditi sottratti a tassazione, l'Ufficio è tenuto a provare il possesso o la detenzione delle attività finanziarie in violazione degli obblighi di monitoraggio nell'anno di imposta di riferimento per poter accertare e rideterminare il reddito dichiarato dal contribuente nel medesimo anno. L'asserita detenzione di somme in un anno successivo può pertanto costituire prova del fatto noto solamente per tale anno e non per qualsiasi anno di imposta. Peraltro, anche la Corte di Cassazione ha fissato il principio secondo il quale l'Ufficio, al fine di poter rideterminare e accertare il reddito prodotto dal contribuente in un determinato anno di imposta, ai sensi dell'articolo 12 comma 2 del d.l. 78/2009, deve provare l'esistenza di movimentazioni bancarie o la disponibilità finanziaria sul conto corrente nell'anno oggetto di contestazione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12; d.l. 167/1990, art. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 31085/2019

24. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 111 del 17 gennaio 2022. Presidente: Malaspina, Estensore: Candido**

Reddito d'impresa – Accertamento analitico-induttivo – Presupposti – Antieconomicità del comportamento del contribuente – È tale.

In presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, l'amministrazione può desumere in via induttiva, ex art. 39, 1° comma, lett. d), d.P.R. n. 600/73, ed ex art. 54, commi 2 e 3, d.P.R. n. 633/72, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 54; d.P.R. n. 600/1973, art. 39

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 10728 del 5 giugno 2020

25. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 174 del 24 gennaio 2022. Presidente: Currò, Estensore: Aquino**

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Metodo analitico-induttivo – Presupposto – Contabilità complessivamente inattendibile sotto il profilo dell'antieconomicità – È tale.

La presenza di scritture (contabili) formalmente corrette non è preclusiva dell'accertamento analitico-induttivo, allorché la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile, perché confliggente con i criteri di ragionevolezza, sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. (F.V.A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 13085 del 14 maggio 2021

26. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2604 del 20 giugno 2022. Presidente: Curò, Estensore: Aquino

Rettifica della dichiarazione – Accertamento induttivo dei redditi d'impresa – Onere probatorio.

La Corte di Cassazione, ancora recentemente, ha evidenziato che, in tema di accertamento induttivo dei redditi d'impresa (consentito dall'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili) qualora l'Ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, l'atto di rettifica è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'Ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse. Non rileva, inoltre a contrario, che si sia in presenza di scritture (contabili) formalmente corrette, come parimenti eccepito, allorché "la contabilità dell'impresa possa considerarsi complessivamente inattendibile, perché confliggente con i criteri di ragionevolezza, sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. (M.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 7382 del 16/03/2021; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 13085 del 14/05/2021

Induttivo puro

27. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2207 del 27 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista.

Reddito di impresa – Omessa dichiarazione – Rideterminato sulla base della documentazione contabile – Inversione dell'onere della prova – Sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, i poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria trovano fondamento e disciplina non già negli artt. 38 (accertamento sintetico) e 39 (accertamento induttivo), bensì nella diversa previsione di cui all'art. 41 del d.P.R. n. 600/1973 (accertamento d'ufficio). A tal fine, l'Ufficio può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. (C.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 4 febbraio 2021, n. 2581

INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE

28. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1065 dell'11 aprile 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Giuffrè

Autotutela – Silenzio – Ricorso.

L'autotutela costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie Fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali e non uno strumento di protezione del contribuente. Ne consegue che non esiste un dovere, da parte dell'Amministrazione, di pronunciarsi sulle istanze di autotutela e che, pertanto, il relativo silenzio non equivale a rigetto. (M.Pi.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007

29. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 375 del 9 febbraio 2022. Presidente: Zevola, Estensore: Latti**

Diniego di autotutela – Oggetto del sindacato giurisdizionale – Non include un nuovo giudizio sulla fondatezza della pretesa tributaria.

In tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sul diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (M.Fa.)

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

NOTIFICAZIONI

30. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 905 del 29 marzo 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Siffredi**

Notifica – Atti di imposizione tributaria – Scissione soggettiva.

In materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e degli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi d'imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti, né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente. (F.M.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 40543 del 17 dicembre 2021

31. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1157 del 22 aprile 2022. Presidente: Zamagni, Estensore: Mazzotta**

Avviso di accertamento – Notifica atti impositivi a cittadino non residente nella repubblica – Iscrizione all'AIRE – Presupposti.

È valida la notifica di un avviso di accertamento effettuata ai sensi degli artt. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973 e 140 c.p.c., mediante deposito dell'atto nella casa comunale del domicilio fiscale, qualora lo stesso contribuente, benché trasferitosi all'estero, non abbia – prima del perfezionamento della notifica – comunicato all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo della residenza o sede estere o il domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 5; art. 142 c.p.c.

32. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1350 del 13 maggio 2022. Presidente: Biancospino, Relatore: Barbata**

Notifica atti tributari – Condominio – Ente di gestione – Validità notifica all'amministratore – Sussiste.

Il condominio è un semplice ente di gestione, senza soggettività giuridica, ragion per cui la notifica di un atto tributario rivolta ad un condominio deve essere effettuata nei confronti dell'Amministratore e presso il luogo dove questi esercita l'attività professionale. Come eccezione, è possibile notificare presso la portineria dello stabile, solo nel caso in cui tale luogo sia assimilabile all'Ufficio dell'Amministratore, non risultando sufficiente per la regolarità della notifica, che la stessa sia rilasciata a mani del portiere. In questo ultimo caso, il notificatore deve verificare che l'addetto al servizio di portineria, sia munito di specifica delega da parte dell'Amministratore per la ricezione degli atti, i quali andrebbero annotati in apposito registro. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 139 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 25 ottobre 2017, n. 25276

33. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 434 dell'11 febbraio 2022. Presidente: D'Addea, Estensore: Gatti**

Cessione d'azienda – Necessità di notificare l'accertamento anche al cessionario – Non sussiste.

L'avviso di accertamento, relativo al pagamento delle imposte e delle sanzioni, diretto al cedente dell'azienda o di un suo ramo non deve essere notificato anche al cessionario, né in caso di cessione lecita, né in quella in frode al fisco, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile dall'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973, secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al contribuente e non agli altri soggetti che, a vario titolo, possono essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 14; d.P.R. 600/1973, art. 42

34. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1702 del 28 aprile 2022. Presidente: Catania, Estensore: Mietto**

Avviso di accertamento – Associazione professionale estinta – Notifica all'associato responsabile in proprio – Validità.

Nel caso di estinzione di un'associazione non riconosciuta (quale quella professionale), la notifica dell'avviso di accertamento emesso a suo carico può essere legittimamente eseguita al suo ultimo legale rappresentante che, in linea di principio, doveva essere individuato nella persona di uno o di entrambi gli associati - responsabili in proprio. (F.C.)

Riferimenti normativi: art. 38 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 25451 del 21 settembre 2021

35. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1703 del 28 aprile 2022. Presidente: Catania, Estensore: Mietto**

Avviso di accertamento – Sottoscrizione mediante firma a stampa – Legittimità – Notifica in modalità cartacea – Validità.

È legittima la sottoscrizione degli avvisi di accertamento mediante l'apposizione della "firma a stampa" del funzionario responsabile del tributo. Tale modalità di sottoscrizione non richiede procedure di decodificazione attuabili unicamente attraverso la comunicazione telematica, conseguentemente la notifica eseguita in modalità cartacea è valida. (F.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI-5, ordinanza n. 29820 del 25 ottobre 2021

DECADENZA E PRESCRIZIONE

36. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 160 dell'11 maggio 2022.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Compensazione crediti fiscali – Termine di decadenza ottennale – Credito inesistente verso credito non spettante.

In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente (nel caso di specie trattavasi di un credito d'imposta relativo a costi sostenuti per la ricerca industriale e lo sviluppo precompetitivo) l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'art. 27, co. 16, d.l. n. 185/2008, conv., con modif., in l. n. 2/1999, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi – anche ai sensi dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471/1997 (introdotto dall'art. 15, d.lgs. n. 158/2015) – il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis, d.P.R. n. 633/1972. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 185/2008, art. 27, co. 16

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza del 16 novembre 2021, n. 34444

37. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 207 del 6 giugno 2022.**
Presidente: Pianta, Estensore: Pianta.

Credito d'imposta – Accertamento – Termine decadenziale – Non sussiste.

In tema di rimborso, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti. (C.F.)

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

38. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 88 del 6 maggio 2022.**
Presidente: Spera, Estensore: Fadda

Avviso di accertamento – Intervenuto oltre il quinquennio dalla presentazione della dichiarazione – Decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo – Non sussiste.

Il catalogo dei Paesi black list a cui fare riferimento, ai fini dell'operatività del raddoppio dei termini previsto dall'art. 12 co. 2 bis d.l. 1-7-2009 n. 78, è quello in vigore nel periodo d'imposta cui si riferisce l'omessa dichiarazione delle attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 4, co. 1, d.l. 28-6-1990 n. 167; art. 12, co. 2 bis, d.l. 1-7-2009 n. 78; art. 43 d.P.R. n. 600/1973

39. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 15 del 4 marzo 2022.**
Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni

Decadenza – Componente di reddito ad efficacia pluriennale – Obblighi conservazione documentazione.

In caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/73, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già nel 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. Ne consegue che, una volta stabilito che la deduzione dell'elemento pluriennale in ogni singola annualità di imposta espone il contribuente alla potestà di accertamento dell'Amministrazione finanziaria indipendentemente dalla decadenza nella quale quest'ultima sia incorsa relativamente alle annualità pregresse, non pare inesigibile, proprio in un'ottica di affidamento e di reciproca collaborazione, che il contribuente sia onerato della diligente conservazione delle scritture, non sine die, ma fino alla spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 22, comma 2, 43

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021

40. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 98 del 31 maggio 2022.**
Presidente: Platania, Estensore: Platania

Irpef – Prescrizione decennale.

Il credito erariale per la riscossione dell'Irpef si prescrive nell'ordinario termine decennale assumendo rilievo l'assenza di un'espressa previsione, con conseguente applicabilità dell'art. 2946 c.c., non potendosi ritenere prescritto il diritto per decorso del termine quinquennale previsto dall'art. 2948, comma 1, n. 4, c.c., 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. (G.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 78; art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, ordinanza n. 12740 del 26 giugno 2020

41. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 945 del 4 aprile 2022.**
Presidente: Biancospino, Estensore: Barbata

Accertamento – Cristo per imposte – Diritto al rimborso – Mancato riporto in dichiarazione o mancata compilazione quadro – Non decade.

Il rimborso del credito fiscale, o chiesto nella dichiarazione dei redditi o esercitato nei termini di decadenza, per imposte versate in eccesso, è sottoposto alla prescrizione decennale ex art. 2946 c.c., che decorre, per ciascuna annualità, dalla data di presentazione della stessa dichiarazione dei redditi, se il rimborso è ivi evidenziato, o dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere (art. 2935 c.c.), quando ci sono cause giuridiche impeditive dell'esercizio del diritto e non semplici ostacoli di fatto. A tal proposito, è opportuno evidenziare che il credito per imposte (dirette o Iva) decade non per il mancato riporto in dichiarazione, o per la mancata compilazione o presentazione di un quadro, bensì solo con la prescrizione del diritto. (G.Na.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 523 del 18 gennaio 2002; Cassazione, ordinanza n. 17976 del 4 luglio 2019

42. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 13 del 13 gennaio 2022. Presidente: Liuzzo, Estensore: Pirola

Contenzioso e processo tributario – Redazione della sentenza – Disposizioni costituzionali e processuali.

Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e decorrente dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia- come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche. (A.M.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza, 13/09/2022, n. 26907; Cass. civ., sez. V, Sent., (data ud. 18/04/2019) 22/10/2020, n. 23157; Ctr Piemonte Torino, sez. I, sent., 27/04/2022, n. 530; Ctp. Friuli-V. Giulia Trieste, sez. I, sent., 15/03/2022, n. 80

DISCIPLINA SANZIONATORIA

43. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 837 del 22 marzo 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Garofalo

Avviso di accertamento – Sanzioni amministrative – Amministratore di fatto – Società artificiosamente costituita.

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, tranne nel caso in cui si tratti di società artificiosamente costituita (Nel caso di specie, il ricorrente era l'amministratore di fatto di una cartiera costituita al solo scopo di evadere il fisco, sicché non può trovare applicazione l'esimente di cui all'art. 7, d.l. n. 269/2003). (F.M.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI-5, sentenza n. 1904 del 28 gennaio 2020

ALTRO

44. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 132 del 15 aprile 2022. Presidente: Caristi, Estensore: Seddio

Garanzie procedurali – Necessaria predisposizione pvc – Non sussiste.

Le garanzie di cui all'art. 12, co. 7, della l. n. 212 del 2000 (e in particolare la necessità che l'Amministrazione finanziaria predisponga e comunichi al soggetto verificato un pvc) operano esclusivamente in relazione a quegli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, sia pure accompagnati da contestuali indagini finanziarie avviate per via telematica e con consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato. (M.F.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 34409 del 23 dicembre 2019

45. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 231 del 28 giugno 2022.**
Presidente: Macca, Estensore: Macca

Attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria – Questionario tributario – Mancata consegna della documentazione richiesta – Inutilizzabilità in sede giurisdizionale – Eccezioni.

Nell'ambito dell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria, l'invio del questionario previsto dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4, assicura un dialogo preventivo tra fisco e contribuente al fine di favorire la definizione delle reciproche posizioni. Detta collaborazione deve essere assolta dalla parte compilando per intero i questionari e producendo la documentazione fiscale e contabile del caso. Poiché si tratta di un comportamento obbligatorio del contribuente, l'eventuale inadempimento produce quale conseguenza l'inutilizzabilità della documentazione tardivamente prodotta in sede giurisdizionale, salvo che il contribuente non fornisca la prova di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 26646 del 24 novembre 2020

46. **Commissione tributaria Provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 21 dell'8 febbraio 2022.**
Presidente: Montanari, Estensore: Pirola

Dichiarazione integrativa – Valore.

La presentazione, da parte della società, di dichiarazione integrativa con maggior imponibile Ires ed Irap che discenda dai maggiori ricavi ricostruiti da Pvc comporta la presunzione di distribuzione di tali maggiori ricavi ai soci come utile extrabilancio, e su di essi devono essere corrisposte le relative ritenute. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

47. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 101 del 12 maggio 2022.**
Presidente: Buonanno, Estensore: Buonanno

Accertamento tributario – Immobili – Procedura Docfa – Motivazione.

La rettifica delle dichiarazioni Docfa rientra nell'ambito della procedura c.d. "partecipata", caratterizzata dalla proposta del proprietario dell'immobile di attribuzione della categoria e della classe reddituale in base agli elementi di rilevanza tecnica forniti dal proprietario medesimo, che l'Ufficio valuta applicando i parametri previsti dalla normativa vigente con riferimento alla reale situazione di fatto, che esplicita nell'avviso di accertamento qualora non condivida la proposta medesima. Pertanto, ai fini della congruità della motivazione è sufficiente che l'attribuzione di una categoria e di una classe diversa faccia riferimento ai dati essenziali, già noti o comunque conoscibili dal proponente, con l'indicazione delle ragioni di fatto e delle disposizioni normative in vigore, in modo da consentirgli di articolare compiutamente la sua difesa. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 3, d.m. n. 701/94

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione VI-5, ordinanza n. 3057 dell'8 febbraio 2018; Corte di Cassazione, sezione VI-5, ordinanza n. 5600/2017

48. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1099 del 14 aprile 2022.**
Presidente: Pilello, Estensore: Siffredi

Debiti tributari – Successione – Rinuncia.

Il chiamato all'eredità che abbia ad essa validamente rinunciato non risponde dei debiti tributari del de cuius, neppure eventualmente per il periodo intercorrente tra l'apertura della successione e la rinuncia, neanche se risulti tra i successibili ex lege o abbia presentato la

dichiarazione di successione (che non costituisce accettazione). Ciò in quanto la rinuncia ha effetto retroattivo ex art. 521 c.c. ed egli è pertanto da considerarsi quale mai chiamato alla successione e non deve più essere annoverato tra i successibili. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: art. 521 c.c.

49. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1360 del 16 maggio 2022. Presidente: De Sapia, Estensore: De Sapia**

Mancato deposito in sede amministrativa – Richiesta Amministrazione – Prova di non imputabilità – Deposito in sede giudiziale – Ricorso introduttivo – Sussiste.

Il contribuente, anche se non ha depositato i documenti richiesti in sede amministrativa dinanzi ad espressa richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria, può procedere in ogni caso a tale deposito in sede giudiziale, purché sussista una causa a lui non imputabile per l'adempimento tardivo, e purché adempia all'onere di depositare documenti con il ricorso introduttivo. Il contribuente può conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni di cui all'art. 32, quinto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 (Nel caso in esame, la società ricorrente è rimasta inerte e non ha dimostrato la sussistenza di qualsivoglia esimente). (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 32 d.P.R. n. 600/1973

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 19 giugno 2018, n. 16106

50. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1555 del 6 giugno 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Garofalo**

Interposizione fittizia di persona – Trust “non operante nel suo schema tipico”.

L'art. 37, comma 3 del d.P.R. 600/1973 – il cui disposto si pone in ottica di contrasto al fenomeno dell'interposizione fittizia di persona – è applicabile in tutti quei casi in cui vi è una deviazione dallo “schema tipico” del trust verso istituti di diversa natura, ove l'apparente trustee non ha il reale potere di gestione dei beni stessi e, pertanto, è un soggetto fittiziamente interposto nel possesso della fonte produttiva del reddito, che è rimasto in capo al disponente ossia al soggetto cui vanno imputati i redditi prodotti dal trust found. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art. 4; d.P.R. 600 1973, art. 37, comma 3

51. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1607 del 9 giugno 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Botteri**

Richiesta documentale – Spesometro – Legittimo accertamento per mancato riscontro.

Il mancato riscontro alla richiesta di produzione documentale contenuta nel questionario regolarmente notificato a mezzo Pec consente l'emissione di un accertamento fondato sul metodo dello spesometro integrato ex art. 39, comma 2, lett. d-bis) del d.P.R. n. 600/1973. (A.A.)

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

52. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 76 del 29 marzo 2022. Presidente: Calia, Estensore: Ascione**

Visto di conformità – Irregolarità o mancanza – Violazione sempre sostanziale – Non sussiste – Violazione formale – Sussiste.

L'irregolare visto di conformità apposto sulla dichiarazione dei redditi, oltre ad essere soltanto una violazione formale, è tale da non aver recato alcun danno all'Erario. Infatti, con riguardo al difetto o alla irregolarità del visto di conformità, inserito in sede di compensazione tributaria, tra poste attive e passive, la giurisprudenza di legittimità più recente ha già sottolineato

l'importanza di una verifica sostanziale della problematica, in funzione del ruolo che il visto di conformità svolge in concreto, in seno alle operazioni di parte, volte a definire i rapporti di credito e debito con l'Erario. Con il visto di conformità viene in discussione un aspetto meramente formale della procedura di compensazione, utile a garantire a favore del Fisco un primo, ma non unico, controllo (ad opera di professionista), in ordine alla bontà della operazione di ragguaglio tra poste attive e poste passive del contribuente. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 1 comma 574 della legge 147/2013

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 5289 del 26/02/2020, Cass. n. 30131 del 26/10/2021

53. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 104 del 14 maggio 2022. Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis**

Accertamento tributario – Immobili – Procedura Docfa – Errore del professionista – Mancanza di effetto retroattivo.

La rendita catastale non è retroattiva: il contribuente non può chiedere nessun risarcimento per le imposte pagate prima dell'attribuzione della rendita e non può pertanto ritenere applicabile per il passato la nuova rendita attribuita. La richiesta presentata dal contribuente per correggere un errore fatto dal proprio professionista in sede di presentazione di Docfa non può di fatto avere effetto retroattivo. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 74, l. n. 342/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione III, sentenza n. 1594 del 23 gennaio 2013

54. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 101 del 14 maggio 2022. Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis**

Accertamento tributario – Immobili – Esenzioni ed agevolazioni prima casa.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 142/E del 4 giugno 2009 ha chiarito che le agevolazioni prima casa possono essere richieste anche per la fusione di due unità attigue. Le condizioni da rispettarsi perché si possa fruire delle agevolazioni sono la manifestazione di volontà di unire i due immobili e che dalla fusione non ne derivi un immobile avente caratteristiche di lusso. Nessuna norma impone un termine alla fusione, il termine di tre anni invocato dall'ufficio è quello che l'ufficio ha a disposizione per compiere eventuali accertamenti. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 2 d.l. del 7 febbraio 1985, n. 12, conv. l. 5 aprile 1985, n. 118; circolare n. 142/E del 4 giugno 2009

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 21614/2020

55. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 19 del 10 gennaio 2022. Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani**

Avviso d'accertamento – Imposta sul gioco e sulle scommesse – Soggetti passivi – Assenza di un valido titolo concessorio.

Sono ricompresi nella categoria dei soggetti passivi dell'imposta sul gioco e sulle scommesse tutti i soggetti, sia persone fisiche che società, che gestiscono concorsi, pronostici o scommesse di qualsiasi genere; non rileva, invece, al fine dell'imputazione della qualifica di gestore delle scommesse, che tali soggetti siano in possesso di un valido titolo concessorio, ai sensi delle disposizioni nazionali. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1998, art. 3; l. 220/2010, art. 1

56. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 152 del 30 maggio 2022. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Accertamento tributario – Contraddittorio preventivo – Obbligo di attivazione in capo all'Amministrazione finanziaria – Non sussiste.

Nell'ordinamento italiano non esiste un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, in particolare ove la natura sostanziale del provvedimento impugnato sia quella di atto di mera liquidazione del tributo non versato. (M.Lo.)

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

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

57. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 181 del 25 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Contraddittorio endoprocedimentale – Obbligo – Non sussiste.

Le garanzie di cui all'art. 12, co. 7, l. n. 212/2000 trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente e ciò, indipendentemente, dalla circostanza che l'operazione abbia o meno condotto all'elevazione di addebiti fiscali. (M.F.R.)

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

58. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 326 del 7 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Magazzino – Differenze rispetto alle risultanze delle scritture ausiliarie – Presunzioni.

In tema di accertamento dell'Iva e delle imposte sui redditi, in base all'art. 4 d.P.R. n. 441 del 1997 le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all'art. 14, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 441/1997, art. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza 13120 del 25 luglio 2012

59. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2004 del 16 maggio 2022. Presidente: Giordano, Estensore: Maffey**

Rivalutazione partecipazioni – Mancata alienazione partecipazioni – Imposta sostitutiva – Obbligo di versamento – Sussiste.

La scelta del contribuente di optare per il regime di rivalutazione delle partecipazioni costituisce atto unilaterale dichiarativo di volontà, che, giunto a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria attraverso il pagamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva, comporta l'effetto della rideterminazione del valore della partecipazione, il quale non può poi essere revocato per scelta unilaterale del contribuente, salvo che nel caso di errori obiettivamente riconoscibili ed essenziali. Ne consegue che è legittima la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatico per il recupero delle rate dell'imposta sostitutiva non versate sul presupposto che le partecipazioni oggetto di rivalutazione non sono state oggetto di alienazione. (G.Co.)

Riferimenti normativi: l. 448/2001 e ss. mm., art. 5

60. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2463 del 10 giugno 2022. Presidente: Catania, Estensore: Capuzzi

Avviso di accertamento – Contestazione simulazione di contratto – Onere della prova.

Qualora l'Amministrazione finanziaria invochi, ai fini della loro regolare applicazione, la simulazione assoluta o relativa di un contratto stipulato dal contribuente, non è dispensata dall'onere della relativa prova, che può fornire con ogni mezzo, anche mediante presunzioni, fermo restando che la stessa deve riguardare non solo elementi di rilevanza oggettiva, ma anche dati idonei a rilevare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo, che si riflettono sugli scopi perseguiti in concreto dai contraenti. (I.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione civile, sez. VI, sentenza n.12523 del 12 maggio 2021

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

IRPEF	pag. 185
Redditi fondiari	pag. 185
Redditi di capitale	pag. 187
Redditi di lavoro dipendente	pag. 187
Redditi di lavoro autonomo	pag. 189
Redditi di impresa	pag. 191
Redditi diversi	pag. 192
Altro	pag. 193
IRES	pag. 196
Periodo d'imposta	pag. 196
Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	pag. 197
Dividendi-interessi	pag. 198
Ammortamenti/accantonamenti	pag. 199
Ristretta base societaria	pag. 200
Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	pag. 203
Enti del Terzo Settore (ETS)	pag. 205
Altro	pag. 205
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 210
TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO	pag. 211
Esterovestizione	pag. 211
Transfer price	pag. 212
Accertamenti da indagini finanziarie	pag. 215
Onere della prova e thema probandum	pag. 216
Contraddittorio endoprocedimentale	pag. 217
Abuso del diritto	pag. 219
Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	pag. 220
ALTRO	pag. 230

Titolo I ACCERTAMENTO [d.P.R. 917/1986]**IRPEF*****Redditi fondiari***

61. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 151 del 25 marzo 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Tassazione di redditi non percepiti – Subentro nel contratto da parte di altro soggetto – Duplicazione tassazione canoni locazione per lo stesso immobile – Non sussiste.

Non si può contestare un maggiore reddito sulla scorta della regola che i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito imponibile del soggetto indipendentemente dalla loro effettiva percezione, in fattispecie, come quella in esame, ove difetta il presupposto impositivo in relazione all'importo indicato (nel caso esaminato dalla Ctp al conduttore era subentrato nel contratto il figlio, il quale aveva provveduto a registrare il contratto). Ciò in quanto non è giuridicamente possibile percepire (al di fuori della commissione del reato di truffa) due canoni per lo stesso rapporto locativo. Appare dunque fondata la richiesta della ricorrente di escludere dal maggiore imponibile accertato l'importo indicato a titolo di canone in uno dei due contratti, senza che a tal fine sia necessario accertare se il secondo contratto sia stato effettivamente perfezionato ad insaputa della stessa o meno. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 26

62. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 940 del 1° aprile 2022. Presidente: Bricchetti, Estensore: Siffredi**

Locazione – Mancata percezione dei canoni di locazione – Risoluzione anticipata del contratto per inadempimento – Assoggettabilità a tassazione dei canoni in assenza di registrazione dell'evento interruttivo – Sussiste.

Nel caso in cui i canoni di locazione relativi ad un immobile non vengano percepiti per interruzione del contratto di locazione prima della sua naturale scadenza per risoluzione anticipata a causa di inadempimento di parte, detti canoni verranno considerati, ai fini IRPEF, come percepiti per il periodo tra la data in cui ha inizio il contratto e la scadenza naturale qualora il contribuente non abbia comunicato all'Agenzia delle Entrate l'avvenuta risoluzione e versato l'imposta di registro in misura fissa entro 30 giorni. In sostanza, affinché la risoluzione anticipata di una locazione abbia efficacia contro l'Agenzia, è necessario che l'interruzione del rapporto sia registrata. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n.12095/2007; sentenza. n. 24444/2005

63. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1705 del 15 giugno 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Nullità avviso di accertamento – Pertinenza di un fabbricato – articolo 819 c.c. – Non sussiste per mancata indicazione delle norme violate.

Ai sensi dell'articolo 819 c.c. al fine di considerare un'area fabbricabile quale pertinenza di un fabbricato è necessario dimostrare la sussistenza in concreto del nesso pertinenziale, ed in particolare fornire la prova che l'area fabbricabile sia già stata inclusa nell'accatastamento del fabbricato, così che il calcolo della rendita attribuita al fabbricato sia già comprensiva dell'area pertinenziale; ciò si desume dal dato letterale di cui all'articolo 2 lett. a) d.lgs. n.504 del 1992. In tema di imposta comunale sugli immobili, un'area limitrofa ad un fabbricato costituisce pertinenza soltanto al ricorrere degli elementi concreti richiesti dalla norma di cui sopra, non

essendo sufficiente il solo fatto che questa venga utilizzata quale giardino dal proprietario del fabbricato stesso. (E.Ci.)

Riferimenti normativi: articolo 819 c.c.; d.lgs. n.504 del 1992, articolo 2, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 22128 del 29/10/2010

64. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1741 del 17 giugno 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Correrà

Rideterminazione redditi fondiari – d.m. 2 agosto 1969 – Non sussiste per errata valutazione di abitazione di lusso.

Il d.m. 2 agosto 1969 indica i diversi parametri in base ai quali stabilire la caratteristica “di lusso” delle abitazioni, ad esempio l’attribuzione della categoria catastale A/1 (abitazione di tipo signorile), non comporta in automatico che l’immobile sia considerato abitazione “di lusso”. Il procedimento di classamento è volto, quindi, all’attribuzione di categoria e classe alle unità immobiliari e della relativa rendita catastale, mentre la qualificazione di abitazione “di lusso” è volta al diverso scopo di precludere l’accesso ad alcune agevolazioni; la connotazione di abitazione di lusso ricorre al ricorrere di specifici requisiti esposti dal d.m. sopra menzionato. (E.Ci.)

Riferimenti normativi: d.m. 2 agosto 1969

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5., ordinanza n. 31809 del 7/12/2018

65. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1 del 4 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Canoni di locazione commerciale maturati e non percepiti – Imponibilità – Sussiste in assenza della prova dell’effettiva risoluzione del contratto.

I canoni di locazione commerciale maturati e non percepiti sono imponibili, ai sensi dell’art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986, fino alla data del verbale di rilascio ottenuto a seguito di apposita procedura giurisdizionale, laddove non sia fornita prova dell’effettiva risoluzione del contratto di locazione in una data antecedente a quella della risoluzione dichiarata giudizialmente. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art.26, comma 1

66. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 108 del 17 gennaio 2022. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Fabbricati – Locazione – Immobili non abitativi – Morosità del conduttore – Canoni non percepiti – Imponibilità – Fino alla risoluzione del contratto.

Per le locazioni di immobili non abitativi il legislatore tributario non ha previsto una disposizione analoga a quella introdotta per le sole locazioni di immobili ad uso abitativo, secondo la quale i canoni non concorrono a formare il reddito del locatore dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore; pertanto, il relativo canone, ancorché non percepito, va comunque dichiarato nella misura in cui risulta dal contratto di locazione, fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto medesimo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art.26

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 348 del 9 gennaio 2019; Cassazione, sezione VI-trib., ordinanza n. 31426 del 2 dicembre 2019

67. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 333 del 7 febbraio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Ansaldo**

Cedolare secca – Immobile ad uso abitativo – Locatario persona fisica che non esercita attività imprenditoriale – Locatario società – Applicabilità.

Il regime della c.d. “cedolare secca” è applicabile in caso di locazione di immobile ad uso abitativo da parte di una persona fisica – che non agisce nell’esercizio di impresa, arti o professioni – ad una società, in quanto, ai fini dell’applicazione del predetto regime, non ha alcuna rilevanza il fatto che il conduttore sia un soggetto che svolge attività di impresa. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 3

68. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2300 del 31 maggio 2022. Presidente: Catania, Estensore: Gaudino**

Locazione per fini non abitativi – Mancata percezione del canone – Imponibilità – Sussiste.

In tema di imposte sui redditi, in base al combinato disposto degli artt. 23 e 34 del d.P.R. n. 917 del 1986, il reddito degli immobili locati, per fini diversi da quello abitativo, per i quali opera invece la deroga introdotta dall’art. 8 della l. n. 431 del 1988, è individuato fin quando risulta in vita un contratto di locazione, con la conseguenza che anche i canoni non percepiti per morosità costituiscono reddito tassabile, fino a che non sia intervenuta la risoluzione del contratto o un provvedimento di convalida dello sfratto, atteso che il criterio di imputazione di tale reddito è costituito dalla titolarità del diritto reale, a prescindere dalla sua effettiva percezione. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 23 e 34; l. 431/1988, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. penale, sentenza n. 12332 del 9 maggio 2019

Redditi di capitale

69. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1991 del 16 maggio 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna**

Redditi da partecipazione societaria – Accertamento nei confronti del socio – Impugnazione – Contestazione del reddito della società di capitali accertato in separato giudizio – Ammissibilità.

In tema di accertamento dei redditi di partecipazione, l’indipendenza dei procedimenti relativi alla società di capitali ed al singolo socio comporta che quest’ultimo, ove abbia impugnato l’accertamento a lui notificato senza aver preso parte al processo instaurato dalla società, conserva la facoltà di contestare non solo la presunzione di distribuzione di maggiori utili ma anche la validità dell’accertamento, a carico della società, in ordine a ricavi non contabilizzati. (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, ordinanza, 19/01/2021, n. 752; Cass. civ., sez. V, ordinanza, 04/10/2017, n. 23168; Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza, 27/09/2016, n. 19013

Redditi di lavoro dipendente

70. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 105 del 28 febbraio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita**

Risarcimento – Lucro cessante – Reddito imponibile – È tale.

Il risarcimento accordato al lavoratore dipendente per le retribuzioni che avrebbe percepito se fosse stato reintegrato e dei contributi di cui non ha beneficiato ristorano il lucro cessante e

sono tassabili ai sensi dell'art. 6, c. 2, d.P.R. 917/1986 dato che, non avendo prestato l'attività lavorativa, non ha conseguito la propria remunerazione. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 6, c. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 19199/06

71. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 16 dell'8 febbraio 2022. Presidente: Buonanno, Estensore: Buonanno

Trattamento pensionistico integrativo dei dipendenti del Ministero delle finanze – Regime imponibile.

L'indennità corrisposta dal Fondo di Previdenza del personale del M.E.F. ha una funzione esclusivamente previdenziale, che viene corrisposta, in relazione al numero degli anni di servizio civile, di ruolo e non di ruolo, prestato dalla data di effettiva immissione in servizio alla data di effettiva cessazione di appartenenza al personale del ministero delle Finanze, ivi compresi i periodi di assenza, utili ai fini della pensione. La composizione fa riferimento ai proventi delle sanzioni pecuniarie ed a percentuali delle vincite del gioco del lotto (oltre che ad altre indennità perequative pensionabili, utili anche ai fini dell'indennità di buonuscita), pertanto, poiché la composizione è costituita, in massima parte, da premi di produttività o da incentivi all'attività di istituto, il predetto Fondo costituisce una forma di retribuzione differita. La Suprema Corte, anche in epoca recente, ha confermato il suo orientamento affermando il principio di diritto secondo il quale: in tema di I.R.P.E.F. l'indennità supplementare corrisposta, all'atto della cessazione dal servizio, dal Fondo di Previdenza per i dipendenti del Ministero delle Finanze è assimilabile alle "indennità equipollenti" di cui al d.P.R. n. 917/1986, art. 17, comma 1, con applicazione di tassazione separata e non integrale. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 17, comma 1, d.P.R. n. 917/1986; art. 2, d.P.R. n. 1034/1984

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, sentenza n. 19859/2016; Corte di Cassazione, sezione VI - 5, ordinanza n. 25396/2017

72. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 80 del 27 aprile 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Celenza

Indennità erogata dal fondo di previdenza per il personale del Ministero delle finanze.

In tema di Irpef, l'indennità di buonuscita corrisposta, all'atto della cessazione dal servizio, dal Fondo di previdenza del personale del Ministero delle finanze costituisce una forma di retribuzione differita, essendo la composizione del fondo costituita in massima parte da premi di produttività e da incentivi all'attività, sicché rientra tra le indennità equipollenti, ai sensi degli artt. 17 e 19 del d.P.R. n. 917 del 1986, e va quindi assoggettata a tassazione separata e non integrale. (F.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 19, comma 2 bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27804 del 30 ottobre 2019

73. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 348 del 7 febbraio 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Pavone

Credito di imposta per le imposte pagate all'estero – Imposte pagate a titolo definitivo.

È legittima l'indicazione del credito di imposta per le imposte pagate all'estero nella dichiarazione dei redditi in cui i redditi sono percepiti, a condizione che le imposte siano divenute definitive entro lo stesso anno in cui doveva essere presentata la dichiarazione dei redditi. (V.C.)

Riferimenti normativi: art. 165 TUIR

74. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1589 dell'8 giugno 2022. Presidente: Davigo, Estensore: Pavone**

Art. 33 d.l. 78/2010 – Settore finanziario – Assenza di attività rivolte al pubblico.

Le addizionali previste dall'art. 33 del d.l. 78/2010 non possono essere legittimamente applicate ai dirigenti di società le quali, pur avendo nel proprio oggetto sociale la possibile assunzione di partecipazioni in altre società, non operano nel settore finanziario, ove elemento essenziale è lo svolgimento di attività rivolte al pubblico. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 33, circolare 4/E del 15 febbraio 2011

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 22682/2020, Corte Cost., sentenza n. 201 del 16 luglio 2014

75. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 173 dell'8 giugno 2022. Presidente: Novik, Estensore: Boschetto**

Convenzione Italia-Svizzera – Lavoratori “frontalieri” – Condizioni.

In base all'art. 15 della Convenzione Italia-Svizzera, il lavoratore dipendente che presti attività nella Confederazione Elvetica ma risieda in un comune italiano il cui territorio si ponga al di là della fascia di 20 km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, viene tassato in Italia, beneficia della franchigia di 7.500,00 euro e ha diritto al credito d'imposta per le imposte assolute all'estero. Non risulta applicabile, nella specie, né la tassazione esclusiva in Svizzera – riservata dall'art. 1 della Convenzione a chi risieda nei comuni della fascia frontaliere – né l'art. 51, comma 8-bis, Tuir, che prevede la tassazione, su una retribuzione “convenzionale”, di chi presti lavoro all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, e si trovi ivi a soggiornare per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, artt. 49 e 51, comma 8-bis; Convenzione Italia –Svizzera, artt. 1 e 15

Redditi di lavoro autonomo

76. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 74 del 7 febbraio 2022. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti**

Costi auto – Limite alla deduzione – Supero – Condizione - Utilizzo esclusivamente professionale – Prova – Carenza – Indeducibilità –Sussiste.

Orologio di pregio– Inerenza all'attività professionale – Non sussiste.

Non è provato l'utilizzo esclusivamente professionale dell'auto, omologata per 5 posti, di proprietà del professionista che abbia un nucleo familiare composto da 6 persone di cui un figlio disabile poiché l'auto non è attrezzata per il trasporto di un disabile e può essere stata utilizzata per ragioni non professionali, su percorsi diversi da quelli tra casa e ufficio o per recarsi all'Agenzia delle Entrate, anche senza l'intera famiglia. In assenza della prova dell'utilizzo esclusivamente professionale, i costi relativi all'auto e l'Iva sono deducibili e detraibili rispettivamente nei limiti del 20% e del 40%.

Non è inerente all'attività professionale l'acquisto di un orologio di pregio non costituendo attrezzatura necessaria allo svolgimento dell'attività di commercialista e quindi non inerente alla produzione del reddito. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 54 e 164; d.P.R. 633/72, art. 19

77. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 87 del 4 maggio 2022.**
Presidente: Montanari, Estensore: Fadda

Effettività, inerenza e congruità dei costi – Onere della prova in capo al professionista – Sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi l'onere della prova, in merito alla effettività, all'inerenza e alla stessa congruità dei costi dedotti in dichiarazione da un professionista, incombe su quest'ultimo. (O.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 36097/2022

78. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 19 del 23 marzo 2022.**
Presidente: Catalano, Estensore: Bussani

Disciplina di contrasto ai paradisi fiscali – Presunzione legale – Raddoppio dei termini di accertamento – Applicabilità.

L'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009, inerente la presunzione legale di sottrazione del reddito, ha natura sostanziale e, quindi, è applicabile solo dalla data di entrata in vigore della norma. Per contro, all'art. 12, comma 2 bis e ter, è stata riconosciuta natura procedimentale, soggetta alla regola del "tempus regit actum". In sostanza la disciplina del raddoppio dei termini è applicabile indipendentemente dalla presunzione relativa di cui all'art. 12, comma 2, contemplando l'art. 12 due ipotesi ben diverse tra loro. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter, d.l. n. 78/2009

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., nn. 29632/2019 e 14834/2021

79. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 779 del 15 marzo 2022.**
Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti

Deducibilità spese condominiali – Immobile adibito ad attività professionale – Prova pagamento – Documenti dall'amministrazione condominiale.

Ai fini della deduzione delle spese condominiali per l'immobile impiegato per l'attività professionale è necessario che il professionista sia in possesso delle quietanze della spesa periodica rilasciata dall'amministratore o in alternativa del rendiconto annuale della gestione reso dall'amministratore ed approvato in assemblea da cui si evincano le rate di spesa a suo carico. Si deve trattare comunque di documentazione proveniente dall'amministrazione del condominio, pur non essendo possibile la produzione della fattura, in quanto i condomini non emettono fattura. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

80. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 800 del 16 marzo 2022.**
Presidente: Giucastro, Estensore: Chiametti

Indeducibilità – Oneri fiscali su assegno di mantenimento all'ex coniuge.

Gli oneri fiscali da versare relativamente alle somme corrisposte a titolo di mantenimento all'ex coniuge, a seguito di sentenza di separazione, non sono deducibili dal reddito complessivo di chi ne è onerato. Tali oneri fiscali, infatti, sono concettualmente diversi dall'assegno di mantenimento e non possono sottostare allo stesso trattamento di favore consistente nella deducibilità dal reddito. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 10

81. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 77 del 29 marzo 2022. Presidente: Calia, Estensore: Ascione**

Determinazione reddito professionale – Partita Iva aperta per incassare compensi periodo precedente – Relativi costi determinati e manifestatisi nei periodi successivi – Deducibilità dei costi – Sussiste.

Ove la Partita Iva individuale resti attiva al solo scopo di incassare compensi relativi ad una pregressa attività svolta in forma individuale, i costi relativi al periodo pregresso che si manifestino e siano determinati solamente nel periodo successivo (caratterizzato da attività svolta in forma associata), sono comunque deducibili. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 53 TUIR

82. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 949 del 10 marzo 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Arcieri**

Costi inerenti – Prova.

Per potere dedurre un costo è necessario che lo stesso sia certo e determinato nel suo ammontare, documentato, nonché inerente ossia funzionale alla attività lavorativa/professionale svolta e l'onere della prova della esistenza e inerenza di componenti negativi di reddito grava sul contribuente; nella specie sono integralmente deducibili spese per la cura della persona e nella misura del cinquanta per cento quelle per abbigliamento e accessori sostenute da una cantante lirica professionista, che svolge la sua attività professionale essenzialmente e necessariamente attraverso la propria persona intesa in senso fisico, con esigenze di apparizione in pubblico curando l'immagine. (F.Tam.)

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

83. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2663 del 22 giugno 2022. Presidente: Malaspina, Estensore: Candido**

Corretta deducibilità delle spese di cui al rigo RE19 – Necessaria produzione di fatture comprovanti la spesa dedotta con indicazione esatta di natura, qualità e quantità dei prodotti/servizi resi – Supporto di ulteriore documentazione (relazioni e corrispondenza).

Ai fini della corretta deducibilità dei componenti negativi di redditi di cui al rigo RE19 della dichiarazione di un lavoratore autonomo, occorre fornire le fatture/parcelle contenenti la natura, la qualità e la quantità dei prodotti/servizi che hanno formato oggetto delle prestazioni fatturate. Inoltre, occorre che le fatture siano supportate o documentate da reportistica, relazioni, corrispondenza e quant'altro possa fornire sia una traccia dei servizi resi (e da chi) sia i criteri relativi alla durata e allo svolgimento delle prestazioni. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: art. 54 TUIR

Redditi di impresa

84. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 100 del 14 maggio 2022. Presidente: Luizzo, Estensore: Pirola**

Impresa familiare – Imputazione redditi ai partecipanti – Non sussiste.

In tema di imposte sui redditi, i proventi derivanti dall'esercizio di un'impresa familiare vanno imputati ai singoli partecipanti a condizione che sussistano i presupposti giuridici indicati dall'art. 5, comma 4, del TUIR, per la qualifica di questi ultimi come collaboratori familiari, ossia l'indicazione nominativa dei familiari partecipanti all'attività d'impresa, le quote loro attribuite nonché l'attestazione, nella dichiarazione annuale di ciascuno dei partecipanti, di aver lavorato per l'impresa familiare. (O.R.)

Riferimenti normativi: art 5, comma 4, d.P.R. n. 917 del 1986

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. VI, sentenza n. 7995/2017, Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 2472/2017

85. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2229 del 27 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Ansaldo**

Determinazione del reddito – Detrazioni – Altri costi ed oneri spese relative a più esercizi – Deducibilità.

Le spese per lavori effettuati su beni immobili di terzi condotto in locazione, possono essere dedotte dal reddito d'impresa in funzione della durata del contratto, tenendo in considerazione solo la prima scadenza naturale. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 74, comma 3, d.P.R. n. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 6288 del 14 marzo 2018; Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 21065 del 24 agosto 2018; Corte di Cassazione, sezione V, sentenza n. 14326 del 19 giugno 2009

Redditi diversi

86. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 25 del 3 febbraio 2022. Presidente: Chiappani, Estensore: Serena**

Plusvalenza cessione terreni – Utilizzazione edificatoria – Vincolata per utilizzo meramente pubblicistico – Non rileva.

Non può escludersi l'imponibilità ex art. 67, co. 1, lett. b) delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria" sol perché il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico. All'uopo, infatti, si deve 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. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d. lgs. n. 917/1986, art. 67, co. 1, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 25273 del 2014

87. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1399 dell'8 aprile 2022. Presidente: Proietto, Estensore: Proietto**

Cessione fabbricato collabente – Plusvalenza da cessione terreno – Non sussiste.

Per il caso di cessione di fabbricato collabente detta cessione non ha per oggetto la potenzialità edificatoria bensì il fabbricato medesimo, ancorché eventualmente destinato alla demolizione in quanto le eventuali future attività di demolizione e costruzione non sono collegabili al soggetto cedente. Il caso di specie non integra pertanto il realizzo di una plusvalenza imponibile ai sensi degli articoli 67, comma 1, lettera a), e 68 del testo unico sulle imposte dirette. La Suprema Corte con sentenza n. 5088 del 21.02.2019, ha enunciato i seguenti principi di diritto: a) " la distinzione fra edificato e non ancora edificato si pone in termini di alternativa esclusiva che in via logica non ammette un tertium genus; b) la cessione di un edificio non può essere riqualficata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria del lotto su cui insiste; c) nella cessione di edificio, la pattuizione delle parti di demolire e ricostruire, anche con ampliamento di volumetria, non può essere riqualficata come cessione di terreno edificabile; d) il potere generale

dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova un limite nell'indicazione precisa di carattere tassativo del legislatore, ove - nell'esercizio di discrezionalità politica che non trascende i limiti costituzionali di cui all'art. 3 e 53 della Carta - ha previsto per la cessione di edifici un regime fiscale/temporale e per la cessione di terreni edificabili un diverso regime fiscale. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 67, comma 1, lettera a) e 68 del TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cost., artt. 3 e 53

Altro

88. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 189 del 26 maggio 2022.

Presidente: Chiappani; Estensore: Caldarelli

Iscrizione all'AIRE – Residenza all'estero – Necessaria.

In caso di mancata iscrizione all'AIRE, il trasferimento all'estero non rileva ai fini fiscali e si considera soggetto passivo d'imposta il contribuente iscritto per la maggior parte dell'anno nell'anagrafe dei residenti. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

89. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 70 del 6 aprile 2022.

Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola

Imputazione reddito per trasparenza nelle società di persone – Mancata impugnazione avviso accertamento da parte della società – Preclusione per i singoli soci di impugnare i propri avvisi di accertamento – Non sussiste.

Il fatto che in relazione all'anno di imposta 2015 la Snc non abbia impugnato l'avviso di accertamento di cui è stata destinataria non preclude che i singoli soci siano legittimati con i propri ricorsi a contestare il maggior reddito della società a loro imputato per trasparenza. Sul punto, l'orientamento più restrittivo della Corte di cassazione espresso da Cass. n. 441 del 10/01/2013 che riteneva definitivamente accertato il maggior reddito della società è superato dall'orientamento più recente che ritiene che non possa essere automaticamente esteso al socio il maggior reddito accertato amministrativamente in capo alla società, ma lo stesso debba essere accertato comunque nel procedimento autonomo promosso dal socio sulla base della idoneità delle autonome difese del socio dirette a confutare maggior reddito della società. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 5 TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 8730 del 30/03/2021 e n. 5462 del 26/02/2021

90. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 76 del 19 aprile 2022.

Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro

Omessa presentazione dichiarazione – Accertamento del reddito – Metodo induttivo – Presunzioni semplici.

Nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, l'Ufficio delle imposte può servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, determinarlo anche con metodo induttivo ed utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui all'art. 38, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, sul presupposto dell'inferenza probabilistica dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti, secondo un legame che non deve essere di necessità assoluta, essendo sufficiente che il fatto noto sia desumibile da quello ignoto sulla base di un giudizio di probabilità basato sull'"id quod plerumque accidit". (F.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 38, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 11368 del 9 maggio 2017

91. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 211 del 26 gennaio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Monfredi**

Soggetti passivi – Residenza fiscale – Determinazione – Criteri – Risultanze anagrafiche – Esclusività – Non sussiste.

Le risultanze anagrafiche sono una delle modalità attraverso cui è possibile fornire la prova sul luogo di residenza effettiva, ma rappresentano unicamente una presunzione, rispetto alla quale è possibile fornire la prova contraria attraverso qualsiasi elemento suscettibile di valutazione da parte del giudice di merito. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-trib, ordinanza n. 9429 del 17 aprile 2018

92. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 276 del 1° febbraio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Ghinetti**

Società di persone – Imposizione per trasparenza – Imputazione del reddito ai soci – Cessione delle quote sociali – Opponibilità all'amministrazione – Pubblicità dichiarativa legale – Necessità.

Ai fini dell'imputazione per trasparenza del maggior reddito accertato in capo alla società di persone, la cessione delle quote non ha effetti sui diritti dei terzi (Erario compreso) che non ne siano a conoscenza, finché non viene effettuata la pubblicità dichiarativa legale; invero l'art. 5, d.P.R. n. 917/1986, nel prevedere che la diversa ripartizione delle quote societarie possa essere desunta anche da atto pubblico o scrittura privata autenticata, attiene al piano sostanziale del rapporto societario, rilevante tra le parti, mentre l'art. 2300, c.c., disciplina gli effetti nei confronti dei terzi dei fatti modificativi od estintivi del rapporto societario e non può ritenersi che venga dal primo in alcun modo derogato. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: art. 2300 c.c.; d.P.R. 917/1986, art. 5

93. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 288 del 2 febbraio 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Saccone**

Regime speciale per lavoratori impatriati – Indicazione in dichiarazione – Omissione – Conseguenze – Presentazione di dichiarazione modificativa – Ammissibilità – Sussiste.

L'indicazione da parte del contribuente della spettanza del regime speciale per lavoratori impatriati in dichiarazione non costituisce manifestazione di volontà negoziale, ma partecipa della natura tipica della dichiarazione dei redditi quale dichiarazione di scienza o di giudizio, e come tale modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione, sui dati riferiti, rappresentando solo un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art. 2, comma 8; d.lgs. 147/2015, art. 16

94. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 425 del 10 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Residenza – Mancata cancellazione popolazione residente – Mancata iscrizione AIRE – Opponibilità amministrazione finanziaria – Non sussiste.

Con specifico riferimento al criterio di collegamento tra potere impositivo e territorio, in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico. Simile

impostazione determina la natura di presunzione assoluta e non relativa dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, con la conseguente irrilevanza della prova contraria fornita dal contribuente. Pertanto, la mancata cancellazione dall'anagrafe e la conseguente mancata iscrizione all'AIRE, seppure in presenza dell'iscrizione all'anagrafe di un paese estero, rappresenta un dato formale inopponibile all'Amministrazione finanziaria, che continuerà a considerare residente il soggetto trasferitosi all'estero, continuando a tassare i redditi da questi ovunque prodotti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, n. 961 del 21 gennaio 2015

95. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 583 del 21 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Fondi Previdenziali Integrativi – Regime impositivo – Pre e post 31 dicembre 2000 – Aliquota applicabile – Distinzione.

In tema di fondi previdenziali integrativi, le prestazioni erogate in forma capitale ad un soggetto che risulti iscritto, in epoca antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 124/1993, a un fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, sono soggette al seguente trattamento tributario: a) per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000, la prestazione è assoggettata al regime di tassazione separata di cui all'art. 16, comma 1, lett. a), e art. 17 del TUIR, solo per quanto riguarda la "sorte capitale" corrispondente all'attribuzione patrimoniale conseguente alla cessazione del rapporto di lavoro, mentre alle somme provenienti dalla liquidazione del cd. rendimento si applica la ritenuta del 12,50%, prevista dall'art. 6, l. n. 482/1985; b) per gli importi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2001 si applica interamente il regime di tassazione separata di cui agli artt. 16, co. 1, lett. a), e 17 del TUIR. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917 del 1986, artt. 16 e 17

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 13642 del 22 giugno 2011

96. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 809 del 4 marzo 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Monfredi**

Redditi esteri – Doppia imposizione – Credito di imposta – Detrazione – Limite temporale per l'esercizio del diritto – Non sussiste.

In caso di doppia imposizione di un medesimo reddito prodotto all'estero, il contribuente residente in Italia, ai fini di un corretto esercizio della propria facoltà di portare in detrazione dal reddito complessivo il credito maturato per imposte versate sui redditi da lui prodotti all'estero, ha l'obbligo di determinare correttamente il credito, secondo il criterio di competenza, senza che sussista nei suoi confronti alcun sbarramento temporale per il suo esercizio, dal momento che la regola sancita dall'art. 165, co. 4, TUIR, secondo cui "la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1", può essere intesa nel senso che essa pone il momento a partire dal quale il contribuente può avvalersi del credito di imposta stesso. (I.B.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 165, commi 4 e 7

97. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1772 del 4 maggio 2022. Presidente: Labruna, Estensore: Porreca**

Addizionale Irpef dirigenti settore finanziario – Percezione di una retribuzione variabile che ecceda il triplo di quella fissa – Presupposto necessario.

L'art. 33 del d.l. 78/2010 (che ha introdotto un prelievo aggiuntivo del 10% sulle forme di remunerazione variabile eccedenti l'importo corrispondente al triplo della parte fissa della retribuzione dei dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti, nonché dei titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, operanti all'interno del c.d. settore finanziario), alla luce della introduzione del comma 2bis (ad opera dell'articolo 23, comma 50-bis del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2011 n. 111) deve essere interpretato nel senso che al verificarsi del presupposto impositivo (che resta necessariamente quello di cui al comma 1, ossia l'eccedere la quota variabile della retribuzione il triplo di quella fissa), la base imponibile cui applicare la addizionale deve essere costituita dalla differenza tra l'intero importo della retribuzione variabile e la retribuzione fissa, e non più, come era prima della novella del 2011, dalla sola parte della retribuzione variabile che eccede il triplo di quella fissa. (F.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 33

98. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2687 del 23 giugno 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo**

Reddito delle persone fisiche – L'imponibile delle prestazioni erogate dai fondi di previdenza complementare include anche i contributi versati dal dipendente – Natura facoltativa.

I Fondi pensione, in quanto iscritti all'Albo dei Fondi presso la COVIP e assoggettati alla sua vigilanza, costituiscono una forma di previdenza complementare, concretizzandosi in una prestazione in forma di rendita realizzata in modo volontario, con lo scopo di integrare la pensione pubblica, essendo fiscalmente esenti a norma dell'art. 51 TUIR soltanto i contributi previdenziali obbligatori, quelli versati cioè "in ottemperanza a disposizione di legge". (G.Zam.)

Riferimenti normativi: artt. 19 e 51 TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., nn. 33827/2019, 124/2018, 50247/2018, 5142/2018, 5144/2018, 10479/2018, 1594/2021, 14571/2021, 28402/2021, 35256/2021 e 8242/2022

IRES

Periodo d'imposta

99. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 5, sentenza n. 2724 del 29 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Principio di competenza – Spese legali – Unitarietà della prestazione difensiva – Valutazione al termine dell'incarico.

In tema di imposte sui redditi, i costi relativi a prestazioni di servizio sono, a norma dell'art. 75 (ora art. 109) comma 2, lett. b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura od effettuato il pagamento. In materia di prestazioni professionali vige la regola della postnumerazione (artt. 2225 e 2233 c.c.), secondo la quale il diritto al compenso pattuito si matura una volta posta in essere una prestazione tecnicamente idonea a raggiungere il risultato a cui la prestazione è diretta. La prestazione difensiva ha così carattere unitario e ciò importa che gli onorari di avvocato debbano essere liquidati in base alla tariffa vigente nel momento in cui la prestazione è condotta a termine per effetto

dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale, unitarietà che va rapportata ai singoli gradi in cui si è svolto il giudizio, e quindi al momento della pronuncia che chiude ciascun grado. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23855 del 25 settembre 2019

Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze

100. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 54 del 31 gennaio 2022. Presidente: Maggipinto, Estensore: Diana

Contratto di finanziamento – Anno stipula – Irrilevanza.

Economicità della gestione – Holding – Servizi infragruppo – Dividendi e plusvalenze – Valutazione complessiva – Necessità – Sussiste.

Abuso del diritto – Leveraged by out – Finanziamento infragruppo – Acquisto di partecipazioni infragruppo – Sostanza economica – Non sussiste – Abuso del diritto – Sussiste.

La contestazione di ineducibilità di interessi passivi derivanti da un contratto stipulato nel 2007 con durata di quindici anni che comprende l'anno 2014, oggetto di accertamento, è legittima e l'Amministrazione non è decaduta dal relativo potere.

L'eventuale comportamento antieconomico deve essere riferito all'attività complessiva della società holding, comprendendo i dividendi e le plusvalenze relative alle partecipazioni possedute e non solo ai servizi intercompany prestati a favore delle società partecipate.

Realizza abuso del diritto l'operazione con cui la società holding lussemburghese del gruppo, che già possiede le partecipazioni in tre società italiane, concede un finanziamento ad altra società appartenente al gruppo al fine di permetterle di acquistare le partecipazioni detenute nelle tre società italiane e ceda il finanziamento ad altra società interamente controllata. Il flusso circolare di denaro all'interno del gruppo permette alla holding lussemburghese di finanziare la società veicolo controllata e il ritorno del denaro alla holding mediante l'acquisto delle partecipazioni; l'indebitamento consente un indebito vantaggio fiscale che si realizza con la creazione di interessi passivi in capo alla società veicolo da dedurre in sede di consolidato fiscale del gruppo mentre gli interessi percepiti dal beneficiario degli stessi non sono tassati in Italia. L'operazione di LBO non è legittima anche perché l'operazione è conclusa tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo, il finanziamento non proviene da soggetti terzi ma da soggetti facenti parte del gruppo, gli interessi prodotti dall'indebitamento non sembrano derivare da operazioni potenzialmente idonee a produrre utili e non è evidente l'esistenza di un rapporto di funzionalità tra gli interessi passivi e la produzione del reddito. (M.B.)

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

101. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 103 del 28 febbraio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita

Compenso amministratore – Indennità forfettaria spese – Inclusione – Deducibilità – Sussiste.

Il compenso al presidente del consiglio di amministrazione, deliberato dall'assemblea della società, che includa, oltre al compenso base, anche un'indennità comprensiva delle spese forfettarie e che sia stato interamente dichiarato dal percettore, è interamente deducibile dal reddito della società. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 95

102. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 14 del 28 febbraio 2022.**Presidente: De Giorgio, Estensore: De Giorgio****Comodato – Deduzione costi – Esclusività dell'Attività Svolta – Non sussiste.**

In tema di inerenza dei costi relativi ad un capannone concesso in comodato ad un terzo in corrispondenza con l'esternalizzazione di parti del processo produttivo mediante affidamento delle stesse al comodatario, vale il principio secondo cui - al fine di affermare la sussistenza dell'inerenza medesima - occorre far leva sull'esclusività dell'attività svolta in favore del comodante. In tal senso la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto: "In caso di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di produzione di beni venduti dal contribuente, i relativi costi per l'utilizzo del capannone [...] e per la manutenzione dei macchinari di sua proprietà, concessi in comodato all'impresa che svolge, in esclusiva, per il comodante l'attività di produzione, sono deducibili [...], con conseguente detraibilità della relativa Iva [...], trattandosi di spese che s'inseriscono nel suo programma economico e devono, pertanto, ritenersi inerenti la sua attività produttiva in quanto ad essa strumentali". (G.Bi.)

Riferimenti normativi: art. 109, c. 5, d.P.R. 917/1986; art. 19, d.P.R. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 28375 del 2018

Dividendi-interessi**103. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 360 del 7 febbraio 2022.****Presidente: Pilello, Estensore: Dell'Atti****Interessi passivi – Beneficiario effettivo – Holding statica.**

Ai fini della qualificazione di beneficiario effettivo non può risultare rilevante la circostanza che la società in questione sia o meno una holding "statica", ovvero "dinamica", di partecipazioni. E, invero, i due concetti non hanno fra loro alcun nesso di causa ad effetto. Affinché il percipiente, in questo caso degli interessi, non possa essere considerato il beneficiario effettivo degli stessi, è necessario che lo stesso abbia assunto l'obbligo di trasferire i pagamenti ricevuti a terzi e che, al contempo, tale obbligo abbia ad oggetto gli specifici pagamenti ricevuti. (V.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14756 del 10 luglio 2020

104. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 388 dell'8 febbraio 2022.**Presidente: De Sapia, Estensore: Fortunato****Interessi passivi – Beneficiario effettivo – Incasso giuridico.**

La "società conduit" è un soggetto che si frappone nei rapporti tra erogante e beneficiario finale, come soggetto percipiente solo formalmente, la cui costituzione non è supportata da motivazioni economiche apprezzabili diverse dal risparmio fiscale. La sostanziale contiguità temporale tra la rinuncia al credito che la subholding italiana opera per gli interessi attivi in favore delle controllate e l'analoga rinuncia della casa madre del credito relativo agli interessi passivi nei suoi confronti, in una logica di finanziamento a cascata che si conclude con la rinuncia – anch'essa a cascata – agli interessi maturati, risulta rilevante nel ridimensionare il ruolo operativo della subholding italiana. Ai fini dell'obbligo di versamento delle ritenute, la rinuncia al credito produce i medesimi effetti fiscali conseguenti all'incasso del credito e al riversamento della somma corrispondente a titolo di apporto di capitale (tesi c.d. incasso giuridico). (V.C.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24287/2019

105. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 602 del 2 marzo 2022.**
Presidente: Saresella, Estensore: Mambriani

Accertamento – Distribuzione – Responsabilità del socio.

In tema di estinzione di società di capitali e di responsabilità del liquidatore e dei soci per i debiti residui della società, si ritiene che non può essere estesa la responsabilità al socio amministratore di tutto il debito societario né tanto meno può ritenersi che gli amministratori e i soci di una società estinta siano responsabili soltanto dei debiti tributari accertati prima dell'estinzione. Infatti, si ritiene che i soci e gli amministratori, che abbiano effettuato le relative operazioni, rispondono, nei limiti del distribuito/assegnato, delle obbligazioni tributarie della società. (F.G.)

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.; art. 28, d.lgs. n. 175/2014 e art. 36 del d.P.R. 603/1973

Ammortamenti/accantonamenti

106. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 204 del 6 giugno 2022.**
Presidente: Pianta, Estensore: Andreozzi

Opera d'arte – Costo – Ammortamento – Deducibilità – Inammissibile.

I costi sostenuti per l'acquisto di opere d'arte non sono soggetti ad ammortamento, in quanto tali beni, per natura, sono destinati a durare senza limiti di tempo. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 102, d.P.R. 917/1986

107. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 22 del 28 marzo 2022.**
Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto

Veicoli ad uso promiscuo – Spese sostenute – Percentuale di deducibilità.

Nel caso di veicolo ad uso promiscuo, trova applicazione il disposto dell'art. 164, comma 1, lett. b) d.P.R. 917/86 secondo il quale le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore, indicati nella norma e utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione del reddito imponibile, sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b bis) nella misura del 20 per cento. Tale percentuale è elevata all'80 per cento per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 20 per cento, limitatamente ad un solo veicolo: se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art. 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 164, comma 1, lett. b) d.P.R. 917/1986

108. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 94 del 14 gennaio 2022.**
Presidente: Silocchi, Estensore: Saccone

Trattamento di fine mandato degli amministratori di società – Quote di accantonamento – Deducibilità – Condizioni.

In tema di redditi di impresa, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo; in mancanza di tali presupposti trova applicazione il principio di cassa, che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 17, comma 1, lett. c), 95, comma 5, e 105

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 24848 del 6 novembre 2020; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 26431 del 19 ottobre 2018

109. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 632 del 24 febbraio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Fazzini

Amministratori – Cessazione dall’incarico – Indennità di fine rapporto – Deducibilità - Ammessa – Rinnovo del mandato – Irrilevante.

La cessazione dalla carica di amministratore, alla scadenza del triennio previsto dall’art. 2383 c.c., comporta la possibilità, per la società, di dedurre, ai sensi dell’art. 105 TUIR, secondo il principio di competenza ed entro i limiti delle quote maturate, gli accantonamenti per le indennità di fine rapporto riconosciuti a quest’ultimo, risultando del tutto irrilevante la circostanza per cui lo stesso sia stato nominato in carica per un ulteriore triennio, dal momento che la scelta di tale rinnovo è sempre facoltativa e rimessa esclusivamente alla volontà dell’assemblea, mentre la cessazione dal precedente mandato si produce in ogni caso. (I.B.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 105; art. 2383 c.c.

Ristretta base societaria

110. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 69 del 7 febbraio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita

Società – Accertamento maggior reddito – Presunzione distribuzione ai soci – Numero 100 soci – Ristretta base – Non sussiste – Presunzione – Non applicabile.

Quando i soci della società cooperativa siano in numero di 100, come nell’anno oggetto di accertamento, la ristretta base partecipativa della società non sussiste e non può operare la presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 44

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 15824/2016

111. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 221 del 15 giugno 2022. Presidente: Macca, Estensore: Alessi

Utili extracontabili – Accertamento nei confronti della società – Presupposto per l’accertamento presuntivo nei confronti dei soci.

In tema di imposte sui redditi, nell’ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l’accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, è presupposto dell’accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali, sicché l’impugnazione dell’accertamento “pregiudicante” costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex art. 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull’accertamento “pregiudicato” relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall’impugnazione del provvedimento impositivo. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, artt. 38 e 41

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 4485 del 7 marzo 2016

112. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 78 del 27 aprile 2022.**Presidente: Mottola, Estensore: Mottola****Presunzione distribuzione utili soci – Presunzione di secondo grado – Esclusione – Doppia imposizione – Non sussiste.**

In presenza di società di capitali a ristretta base partecipativa, la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che normalmente caratterizza la gestione sociale. Una siffatta presunzione è quindi legittima, salva la facoltà del contribuente di fornire la prova contraria. Ne consegue che, 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. Peraltro, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto, e tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza, appunto, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'ires, quale utile della società, sia ai fini dell'irpef, quale provento dei soci, attesa la diversità, non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni. (S.A.)

Riferimenti normativi: art. 2727 c.c.; d.P.R. 917/86, artt. 47 comma 1, 67, comma 1, lettera c), 163; d.P.R. 600/73, art. 67

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 21415 dell'11 ottobre 2007; Cassazione, sez. V, sentenza n. 1906 del 29 gennaio 2008; Cassazione, sez. V, sentenza n. 13485 del 26 maggio 2008; Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 13503 del 29 maggio 2018; Cassazione, sez. V, sentenza n. 19687 del 27 settembre 2011; Cassazione, sez. V, sentenza n. 11045 del 19 aprile 2019; Cassazione, sez. V, sentenza n. 441 del 10 gennaio 2013

113. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1315 del 10 maggio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Fagnoni**Presunzione attribuzione soci – Utili extra contabili – Facoltà prova contraria – Sussiste.**

Nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione degli eventuali utili extracontabili accertati ai soci, rimanendo salva la facoltà del contribuente di provare che i maggiori ricavi non siano stati oggetto di distribuzione, per essere stati accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti. Ai fini di tale prova non risultano sufficienti né la mera deduzione che l'esercizio sociale si sia concluso con perdite contabili, né il definitivo accertamento di una perdita contabile (tale circostanza, infatti, non esclude che i ricavi non contabilizzati, non risultando accantonati o investiti, siano stati distribuiti ai soci. (R.Sg.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 22 aprile 2009, n. 9519

114. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 698 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**Utili extracontabili – Accertamento dei redditi non dichiarati della società – Antecedenza logico-giuridica.**

In materia di utili extracontabili accertati in capo a società di capitali a ristretta base sociale, la vertenza avente a oggetto l'accertamento dei redditi non dichiarati della società viene a trovarsi

in rapporto di pregiudizialità e antecedenza logico-giuridico rispetto a quelle relative all'accertamento di maggiori redditi da partecipazione dei singoli soci o al recupero dell'omesso versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi derivanti al socio dalla distribuzione dei suddetti utili extracontabili. Il socio, quindi, attraverso l'impugnazione dell'atto a lui indirizzato non può contestare nel merito la pretesa relativa alla società, né può lamentare la mancata allegazione dell'atto impositivo redatto a carico della società e notificato soltanto a quest'ultima. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 441 del 10 gennaio 2013

115. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1863 del 10 maggio 2022. Presidente: Giordano, Estensore: Malanetto

Accertamento induttivo – Antieconomicità della gestione aziendale – Realtà di società di comodo – Illegittimità.

La legittimità degli avvisi di accertamento si valuta anche e puntualmente in relazione alle motivazioni addotte ed al tipo di impostazione scelta dall'amministrazione finanziaria, non potendosi in giudizio individuare altri e diversi fondamenti delle contestazioni dedotte. Nel caso di specie l'Agenzia delle entrate ha ritenuto, acclarata l'antieconomicità della gestione della società contribuente, di seguire la via di un accertamento analitico induttivo sostenendo di fatto che, al di là della correttezza contabile della gestione, la società avrebbe occultato presunti ulteriori ricavi. Così impostato l'accertamento esso non regge alcun confronto con la realtà poiché dagli stessi ulteriori elementi evidenziati dall'erario emerge con evidenza che, ben più ragionevolmente, la società aveva le caratteristiche della società di comodo; la struttura societaria era oggettivamente tale, per come ricostruita dallo stesso erario, da non poter produrre alcun reddito da attività di gestione e noleggio imbarcazioni mancando i pur minimi requisiti idonei a creare una struttura produttiva in grado di svolgere una attività a scopo di lucro. Ne emerge che, del tutto verosimilmente, la società è stata creata al solo fine di consentire la gestione di beni ed attività personali dei soci, beni che non si volevano far risultare direttamente in capo a costoro. Tuttavia l'Agenzia delle entrate non ha contestato la violazione della disciplina delle società di comodo e conseguente elusione dell'imponibile fiscale ma ha condotto un accertamento analitico induttivo che si fonda sulla presunta maggiore redditività aziendale dell'attività di impresa asseritamente occultata la ricostruzione induttiva di una effettiva redditività di impresa è stata ricavata alla luce di un solo indizio ossia l'antieconomicità della gestione in un contesto in cui ogni altro elemento raccolto non suffraga certo la tesi dello svolgimento di maggiori attività imprenditoriali occultate ma piuttosto è, come detto, sintomatico di una assenza di una qualsiasi reale attività di impresa. Se è infatti documentale che l'attività societaria è stata in modo anomalo gestita in termini antieconomici, dallo stesso avviso di accertamento non si evince nessun altro indizio che corrobori l'assunto che tale antieconomicità fosse sintomatica di un occultamento di maggiori ricavi, risultando per contro sostanzialmente provato, proprio dalle verifiche dell'Agenzia, che la società era strutturalmente inadeguata alla produzione di un effettivo reddito di impresa (mancanza totale di dipendenti e competenze/professionalità/supporti per la gestione del tipo di servizio asseritamente da svolgersi, assenza oggettiva di clientela, mancata applicazione di valori di mercato ai pochi noleggi effettuati per lo più beneficio dei soci). Ne consegue che l'avviso di accertamento, per come impostato, non può che essere annullato, posto che l'accertamento analitico induttivo (di presunti maggiori redditi prodotti) può certamente muovere, come indizio, da una sintomatica antieconomicità dell'attività ma tale indizio deve quantomeno collocarsi in un ulteriore quadro di indizi coerenti nell'indicare una ragionevole presunzione di maggior reddito; nel caso di specie mancano gli ulteriori elementi idonei a corroborare l'unico indizio addotto e la presunta

maggiore redditività è anzi sconfessata da una inconsistente organizzazione societaria rispetto al dichiarato fine di lucro. (G.V.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 1506/2022

116. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2562 del 15 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Utili extracontabili – Presunzione di distribuzione ai soci – Prova contraria.

In caso di società di capitali 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 sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 32959 del 20 dicembre 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 474 del 10 gennaio 2022

Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti

117. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 39 del 24 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Associazione sportiva dilettantistica – Democraticità – Contenuto – Fine di lucro – Assenza – Verifica – Limite ricavi – Determinazione.

Sussiste il requisito della democraticità di un'associazione sportiva dilettantistica la cui contabilità sia tenuta presso lo studio di un professionista (modalità usuale e che non ostacola l'eventuale attività di controllo dei soci), i cui soci siano convocati mediante whatsapp o passa parola poiché la prima modalità ha valore giuridico in base alla vigente normativa (cfr. art. 20 d.lgs. n. 82/2005) e la seconda modalità è risultata efficace, alla stregua della documentazione attestante la vita associativa. Il fine di lucro è assente poiché l'esistenza di perdite nei periodi d'imposta verificati indica che tutti i ricavi sono stati investiti nell'attività istituzionale senza venire distribuiti ai soci. Il limite dei ricavi per accedere alla disciplina di cui alla Legge 398/91 è riferito alla singola associazione sportiva dilettantistica e non deve essere verificato sommando i ricavi di altra associazione con cui esista un forte legame collaborativo giustificato dall'operare nello stesso contesto territoriale e nell'utilizzare strutture messe a disposizione dal Comune, perché le due associazioni svolgono attività diverse rivolgendosi una ad atleti giovani e l'altra ad atleti in età adulta. (M.B.)

Riferimenti normativi: l. 289/2000, art. 90, c. 18; l. 398/91

118. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1244 del 3 maggio 2022. Presidente: Bricchetti, Estensore: Simeoli

Associazione culturale senza fini di lucro – Agevolazioni – Requisiti – Esclusione.

L'esenzione d'imposta prevista dal d.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, in favore delle associazioni non lucrative dipende non soltanto dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento, in via prevalente, di attività senza fine di lucro, rese in conformità ai fini statutari non rientranti nella fattispecie di cui all'art. 2195 c.c., mancanti di specifica organizzazione e realizzate verso pagamento di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione. Conseguentemente, va disconosciuto il regime di favore in caso di distribuzione degli utili, omessa compilazione del libro dei soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 148

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 15544 del 21 luglio 2020

119. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1875 del 29 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Maglio

Regime fiscale agevolato – Requisiti formali e sostanziali.

L'articolo 148 d.P.R. 917/86 contiene le norme fondamentali in tema di agevolazioni fiscali per una vasta gamma di enti non commerciali di tipo associativo, concedendo indubbi vantaggi fiscali a condizione però che siano realmente associative e che rispettino e si conformino a determinate regole comportamentali. Il requisito della democraticità richiede una valutazione, da effettuare caso per caso, delle concrete modalità operative in capo alla singola associazione sportiva dilettantistica. La ricorrente non ha dimostrato che nella conduzione dell'associazione fossero rispettati quei principi di "democraticità" previsti dall'art. 148 e non ha tenuto una regolare contabilità: ne consegue quindi l'inevitabile perdita di quei benefici fiscali di favore previsti per gli enti associativi. (C.E.)

Riferimenti normativi: l. 16 dicembre 1991, n. 398; d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

120. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 804 del 4 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Associazioni sportive dilettantistiche – Requisiti per accedere al regime di favore – Onere della prova.

In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dal d.P.R. n. 917 del 1986, art. 148, in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente. Pertanto, quand'anche l'associazione incorra nelle violazioni formali contestate dall'Agenzia delle Entrate, si tratta di condotte che sul piano sostanziale non inficiano il rispetto dei requisiti richiesti dalla norma per il riconoscimento dell'agevolazione, allorquando la parte abbia tenuto comportamenti idonei di fatto a "sanare" le violazioni esistenti sul piano formale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917 del 1986, art. 148

121. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1993 del 16 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Ramondetta

Associazione culturale – Cessione di beni e prestazioni di servizi agli associati dietro corrispettivo – Attività non commerciale ai fini fiscali – Condizioni – Strumentalità di tali attività agli scopi istituzionali – Effettività del rapporto associativo.

In tema d'imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 148 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non si considerano commerciali e non producono, quindi, reddito imponibile le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, sebbene dietro pagamento di uno specifico corrispettivo, dalle associazioni culturali a favore dei propri associati, purché siano rispettate quelle clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa ed attribuendo ai partecipanti maggiorenni il diritto di voto in relazione all'approvazione e modificazione dello statuto e dei regolamenti ed alla nomina degli organi direttivi. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 148, d.P.R. n. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 4315 del 4 marzo 2015

122. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2671 del 23 giugno 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Associazioni sportive dilettantistiche – Regime fiscale agevolato – Pagamenti e versamenti in contanti – Decadenza dall’agevolazione – Non sussiste.

Non è causa di decadenza dal regime agevolato in favore delle associazioni sportive non aventi scopo di lucro di cui all’art. 1, l. n. 398/1991 ed all’art. 148, d.P.R. 917/86 il prelievo di denaro contante mediante il cambio di assegni bancari allo sportello. L’art. 25, l. n. 133/1999 prevedeva, nella formulazione originaria, che pagamenti e versamenti da e per società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di importo superiore a un milione di lire dovessero essere eseguiti “tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all’amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli...L’inosservanza di tali disposizioni comporta la decadenza delle agevolazioni di cui alla l. n. 393/1991”. Tale parte della norma è stata abrogata e, pertanto, per effetto della nuova formulazione dell’art. 25, l. n. 133/1999, nel caso di pagamenti non tracciabili si applicano esclusivamente le sanzioni previste dall’art. 11, d.lgs. n. 471 del 1997, ma non si decade dal regime agevolativo. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917 del 1986, art. 148; l. 398/91, art. 1

Enti del Terzo Settore (ETS)

123. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1893 del 10 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Associazioni sportive dilettantistiche – Regime agevolativo – Insufficienza dell’iscrizione al CONI – Effettivo svolgimento dell’attività associativa – Prova a carico del contribuente.

Per le Associazioni Sportive dilettantistiche la sola iscrizione al CONI non garantisce la sussistenza dei requisiti per le agevolazioni. Per espressa previsione normativa gli enti di tipo associativo godono di un particolare regime fiscale agevolativo, a condizione però che gli stessi rispettino una serie di requisiti. L’esenzione d’imposta prevista dall’art. 148 del d.P.R. n. 917/1986 in favore delle associazioni non lucrative non dipende dall’elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall’effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sul contribuente e non può ritenersi soddisfatto dalla sola affiliazione al CONI. Ne consegue, quindi, che alle ASD non basta provare la regolare iscrizione al Registro del CONI per poter beneficiare delle esenzioni fiscali, ma è necessario dimostrare l’effettivo svolgimento dell’attività associativa, dell’assenza di un fine di lucro e del coinvolgimento dei soci. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 148, TUIR

Altro

124. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 141 del 14 marzo 2022. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti

Deducibilità del costo – Congruità ed economicità del costo – Prova a carico del contribuente – Sussiste.

Non è sufficiente l’astratta correlazione tra spese sostenute ed attività di impresa o la astratta congruità ed economicità delle stesse o la astratta riconducibilità a ricavi caratteristici, ma occorre dimostrare il vantaggio economico, competitivo e strategico o utilità direttamente determinabile e documentata che il contribuente ritrae da una determinata operazione (nel caso di specie addossandosi contrattualmente rilevanti costi, in presenza da un lato di un

quadro RF in perdita e in un dato anno di un modesto utile). Spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e della coerenza economica dei costi deducibili e, a tal fine, non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, ma è necessario che esista una documentazione da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato. (R.S.)

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

125. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 50 del 22 febbraio 2022.
Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Principio di inerenza – Necessaria correlazione dei costi ai ricavi immediati – Non sussiste.

Il principio di inerenza traduce la diversa necessità (sul piano logico-giuridico e, quindi, in via derivata sul piano probatorio) di un nesso di riferibilità delle operazioni comportanti costi – che si assumono sostenuti nell'attività d'impresa – all'esercizio dell'attività stessa. In quanto funzionalmente riferibili all'attività imprenditoriale, sono in tal senso inerenti, secondo un giudizio che deve essere di natura qualitativa e oggettiva parametrato alle regole di mercato, anche costi attinenti ad atti di 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 – le operazioni comportanti costi che, siano o meno idonee a recare vantaggio all'attività imprenditoriale, incrementandone ricavi o redditi, secondo un giudizio utilitaristico e quantitativo precedentemente accolto in giurisprudenza, si riferiscano ad una sfera non coerente o addirittura estranea all'esercizio dell'impresa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 917/1986, art. 109, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 13882 del 31 maggio 2018

126. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 4 del 13 gennaio 2022.
Presidente: Catalano, Estensore: Catalano

Ires – Inerenza – Deducibilità – Compenso amministratori.

È indeducibile la spesa sostenuta da una società a responsabilità limitata per i compensi agli amministratori – non stabiliti nell'atto costitutivo – in mancanza di una esplicita delibera assembleare preventiva, per carenza dei requisiti di certezza e oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo. È, invece, fiscalmente deducibile il compenso dei procuratori, dacché, in mancanza di una espressa indicazione statutaria, i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità del componente negativo di reddito possono rinvenirsi nella determina dell'amministratore unico. (F.T.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 16673 del 19 luglio 2013; Corte di Cassazione, sentenza n. 21953 del 28 ottobre 2015; Corte di Cassazione, ordinanza n. 5763 del 3 marzo 2021

127. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 25 del 18 maggio 2022.
Presidente: De Giorgio, Estensore: Maggipinto

TFM amministratori – Limite di deducibilità – Non sussiste.

In materia di TFM non esiste un limite quantitativo nella deduzione del trattamento di fine mandato riconosciuto agli amministratori perché non esiste norma che estende il criterio di deducibilità del TFR al TFM, deducibile per competenza purché il trattamento risulti da atto

scritto avente data certa anteriore all'assunzione della carica di amministratore, ovvero per cassa negli altri casi. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 105, comma 4, TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 24848/2020 e 12222/2022

128. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 938 del 1° aprile 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi

Svalutazione integrale dei crediti – Imputazione a conto economico legittima – Credito conserva un proprio valore suscettibile di ripresa.

Risulta essere legittima l'imputazione a conto economico dei crediti integralmente svalutati che, prescindendo dal criterio quantitativo, poggia sulla riconosciuta sussistenza del rischio d'inesigibilità "ragionevolmente prevedibile", ma "non ancora definitiva". L'esatto discrimine tra "perdite sui crediti" e "svalutazioni dei crediti" è segnato dalla definitività del venire meno della voce. Il credito passa a perdita quando diventa definitivamente inesigibile mentre la svalutazione, totale o parziale, ne presuppone una perdita solo potenziale e probabile ma non ancora certa e definitiva. Pertanto, l'integrale svalutazione del credito non ne comporta la sua cancellazione così come avviene per le perdite sui crediti: il credito non è venuto meno e conserva un proprio valore ed è suscettibile di "ripresa di valore", per rivalutazione e per incasso, e può ancora essere soddisfatto tramite una procedura di recupero coattivo. (G.Na.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 106, co. 5 e art. 101, co. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10685 del 4 maggio 2018

129. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1752 del 17 giugno 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Caterbi

Deducibilità del contributo erogato dal datore nei confronti dei lavoratori – Contributo deducibile se rivolto a pensionati o dipendenti di imprese collegate – Contributo deducibile se erogato da soggetti terzi.

È deducibile dal reddito d'impresa il contributo corrisposto a titolo di erogazione liberale in forza di accordi contrattuali da una società ai propri dipendenti, seppure si tratti di dipendenti in quiescenza o appartenenti a società collegate ed anche laddove erogato tramite un soggetto terzo. Ai fini della deducibilità delle erogazioni liberali riconducibili al rapporto di lavoro dipendente da parte dell'impresa, così come previsto dagli artt. 51 e 95 del TUIR, a nulla rileva che i soggetti beneficiari siano pensionati o dipendenti di imprese collegate a quella erogante. Allo stesso modo, la deducibilità del contributo non è preclusa laddove il servizio non sia fornito direttamente dall'impresa ma tramite strutture esterne ad essa. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: artt. 51 e 95 TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., sentenza n. 586 del 12 gennaio 2017

130. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1760 del 19 giugno 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Avviso di recupero – Credito d'imposta in attività di ricerca e sviluppo – Inutilizzabile in data antecedente l'adempimento di obblighi dichiarativi.

La fruizione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, a norma dell'art. 3, comma 8 del d.l. n. 145/2013, è subordinata all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal comma 11 del medesimo articolo. Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non può essere, pertanto, utilizzato in compensazione in data antecedente alla redazione della certificazione attestante l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili. Tale

circostanza è di per sé sufficiente ad escludere l'utilizzabilità del credito ed a legittimare l'atto di recupero dell'Ufficio. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 3, d.l. n. 145/2013

131. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1784 del 20 giugno 2022. Presidente: Cappabianca, Estensore: Giuffrè

Legale rappresentante – Intestazione del ricorso – È illegittimo il ricorso proposto dall'erede del defunto legale rappresentante di una società di capitali nell'interesse del de cuius.

In caso di morte dell'amministratore di una società di capitali, avendo rivestito il defunto un incarico ad personam ed intuitu personae, non possono succedere gli eredi nel ruolo del de cuius. Va, dunque, considerato illegittimo il ricorso presentato dal contribuente nell'interesse della società ma nella sua qualità di erede del defunto legale rappresentante. (M.Bo.)

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

132. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 55 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini

Reddito d'impresa – Rinuncia al credito da parte del socio – Remissione del debito – Equiparabilità – Non sussiste – Imponibilità del reddito in capo al socio – Sussiste.

La rinuncia del credito per interessi da parte del socio è espressione della volontà di patrimonializzare la società, quindi non può essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale. Infatti, la rinuncia al credito da parte del socio presuppone il conseguimento del credito stesso, il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque "utilizzato", sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia, in quanto, altrimenti operando, si permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 88

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-trib., ordinanza n. 2057 del 30 gennaio 2020

133. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 67 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Società di capitali – Simulazione del contratto sociale – Non è configurabile – Imposizione per trasparenza – Inapplicabilità.

In tema di società di capitali non è configurabile la simulazione del contratto sociale, sia in ragione delle inderogabili formalità che assistono la creazione e la stessa organizzazione dell'ente, sia in relazione alla tassatività delle cause di nullità previste dall'art. 2332 c.c., la cui clausola di chiusura esclude, al di fuori dei casi previsti, l'assoggettamento della società a cause di nullità assoluta o relativa, di inesistenza o di annullabilità, così che la reale volontà dei contraenti, dopo la nascita dell'ente, non può più influire su atti ed iniziative tipiche di tale nuovo autonomo soggetto giuridico che, una volta iscritto nel registro delle imprese, agisce coinvolgendo terzi, a prescindere dalla volontà effettiva, vive di vita propria ed opera compiendo la propria attività per realizzare lo scopo sociale, sempre a prescindere dall'intento preordinato dei suoi fondatori. L'atto di costituzione dell'ente non può pertanto essere interpretato secondo la comune intenzione dei contraenti, restando consacrato secondo la volontà che risulta scritta ed in tal modo portata a conoscenza dei terzi; ne deriva l'impossibilità giuridica di riqualificare come società di fatto una società costituita ed iscritta nel registro delle imprese come società di capitali e, per l'effetto, di applicare ad una società di capitali le norme

sulla imputazione dei redditi per trasparenza ai soci, proprie delle società di persone e delle equiparate società di fatto. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: art. 2332 c.c.; d.P.R. 917/1986, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-trib., ordinanza n. 29700 del 14 novembre 2019

134. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 270 del 31 gennaio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Angeloni

Spese di sponsorizzazione relative alle attività sportive dilettantistiche – Natura pubblicitaria – Condizioni.

Le spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, sono assistite da una presunzione legale assoluta circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza a condizione che: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 289/2002, art. 90

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-trib, ordinanza n. 40232 del 15 dicembre 2021

135. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 960 dell'11 marzo 2022. Presidente: Venditti, Estensore: Aondio

Reddito d'impresa – Beni strumentali – Spese di manutenzione, riparazione, trasformazione, ammodernamento – Deducibilità – Condizioni.

In tema di determinazione del reddito di impresa, le spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento di beni strumentali, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo degli stessi, non assumendo rilevanza, a tal fine, il carattere eccezionale di dette spese; infatti, la norma consente all'imprenditore di esercitare l'opzione tra la capitalizzazione delle spese incrementative, quale aumento del costo del bene ammortizzabile, ovvero la loro deduzione immediata entro i limiti quantitativi prefissati (deduzione di un importo non superiore al 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili o, in alternativa, la deduzione dell'eccedenza per quote costanti nei cinque esercizi successivi). (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 102, comma 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza 9 febbraio 2018, n. 3170

136. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2242 del 27 maggio 2022. Presidente: Labruna, Estensore: Monfredi

Accertamento d'ufficio – Società di comodo – Test di operatività – Oggettive situazioni di carattere straordinario – Nozione – Prova a carico del contribuente.

Con la l. 724/1994 (art. 30) il legislatore, per contrastare il fenomeno dell'utilizzo di schermi societari al solo fine della intestazione separata di beni e patrimoni e quindi scoraggiare la creazione di società di comodo non funzionali all'esercizio effettivo di attività di impresa ma funzionali esclusivamente a garantire il mero godimento dei beni generalmente a favore dei soci o loro familiari (società di comodo), ha previsto l'attribuzione per legge – a fini fiscali – di un reddito minimo in capo a società non operative o in perdita sistematica. Tuttavia, la società contribuente che ricadrebbe nell'ambito di applicazione della disciplina appena richiamata, può fornire la prova della sussistenza di situazioni oggettive, di carattere straordinario, specifiche

ed indipendenti dalla propria volontà, che le hanno impedito di raggiungere la soglia di operatività e di conseguire il reddito minimo presunto; così sottraendosi alle conseguenze fiscali della attribuzione ex lege del reddito minimo presunto. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 30, l. n. 724/1994

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 16472 del 23 maggio 2022; Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 4019 del 12 febbraio 2019; Ctr Toscana, sez. I, n. 172 del 20 giugno 2012

137. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2737 del 29 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Reddito di impresa – Disconoscimento dei costi – Antieconomicità – Onere della prova in capo al contribuente.

L'amministrazione finanziaria può procedere al disconoscimento dei costi anche a causa della loro eccessività, cioè per il carattere antieconomico della spesa, imponendo così al contribuente di provare a giustificare quest'ultima, secondo il meccanismo analitico induttivo [...]; quindi, da tale prospettiva, l'insindacabilità delle scelte imprenditoriali, che nessuno mette in discussione, non può certo servire a sollevare il contribuente dal dovere di chiarire le ragioni economiche di una scelta altrimenti incomprensibile, a cagione di una apparentemente totale assenza di inerenza dell'impegno economico rispetto all'importanza dell'azienda. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11932 del 6 maggio 2021

DISCIPLINA SANZIONATORIA

138. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 99 dell'11 maggio 2022. Presidente: Buonanno, Estensore: Dambroso

Sanzioni amministrative per violazioni tributarie – Elemento soggettivo – Comportamento colpevole.

In tema di illegittimità della sanzione per violazione dell'art. 5. del d.lgs 472/97 per mancanza dell'elemento soggettivo, si osserva che per un consolidato orientamento di prassi e giurisprudenziale, di fronte alla violazione di una previsione legale è lecito presumere che essa sia dovuta quanto meno ad un comportamento colposo. (R.d'A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 22422 del 15 luglio 2022, Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 9942 del 28 marzo 2022, Ctr Lombardia, sez. 19, sentenza n. 292 del 3 febbraio 2022

139. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2306 del 1° giugno 2022. Presidente: Punzo, Estensore: Monfredi

Monitoraggio fiscale – Sanzioni – Duplicazione in caso di confisca – Non sussiste.

In merito alla possibile violazione del divieto di bis in idem, a motivo della intervenuta confisca delle somme detenute sui conti esteri, in conseguenza di provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria penale e della definitività di una misura di prevenzione, assume rilevanza la circostanza che il procedimento tributario è del tutto indipendente da quello penale; né è corretto invocare una sopravvenuta estinzione per confusione fra soggetto debitore e soggetto creditore a seguito della confisca. Infatti, le sanzioni per infedeltà dichiarativa e quelle per violazioni in tema di monitoraggio fiscale sono del tutto indipendenti nel procedimento e nella

ratio. Per di più, la confisca (anche per equivalente) delle somme, in quanto profitto di eventuali reati fiscali di evasione e di frode, ha valenza e natura ripristinatoria rispetto agli omessi versamenti delle imposte evase (somme che si dovevano versare all'Erario e che non si sono versate dirottandole occultamente su conti esteri); che è cosa molto diversa dalla irrogazione di una sanzione in senso proprio che ha natura afflittiva, quand'anche di tipo pecuniario, in questo caso irrogata per infedeltà dichiarativa e violazione degli obblighi di monitoraggio. Anche "l'estinzione per confusione" non sussiste, in quanto il debitore delle sanzioni è il soggetto che ha commesso la violazione che è tenuto a versare le somme dovute all'Erario (con qualunque tipo di propria risorsa finanziaria) e, da questo punto di vista, è del tutto influente il fatto che disponibilità liquide del soggetto (costituenti profitto di reati penali) siano state ad altro titolo confiscate dallo Stato. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 1; d.l. 167/1990, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 2662, del 2 febbraio 2018

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO

Esterovestizione

140. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 159 del 25 marzo 2022.

Presidente: Fischetti, Estensore: Bersotti

Presunzione di esterovestizione – Prova – Amministrazione di fatto della società in Italia – Rileva.

Nel caso di contestazione di esterovestizione di una subholding lussemburghese, l'Amministrazione finanziaria può offrire la prova dell'esterovestizione ex art. 73, comma 5-bis Tuir sulla base delle numerose mail e dalla ulteriore documentazione rinvenuta dai verbalizzanti presso la sede della società italiana dimostrando che gli amministratori lussemburghesi della società non hanno mai avuto alcun ruolo attivo nella gestione della società (della quale hanno seguito esclusivamente i profili contabili) mentre la sua effettiva direzione e la concreta gestione sono state sempre esercitate presso la sede della controllante italiana, avendo quale centro propulsore e decisionale l'amministratore delegato della società italiana, coadiuvato in tale attività da un dipendente della stessa società (i quali hanno curato gli aspetti gestionali di cui si sarebbero dovuti far carico gli organi della società lussemburghese). (R.S.)

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

141. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 121 del 15 giugno 2022.

Presidente: Montanari, Estensore: Montanari

Elementi qualificanti di esterovestizione.

Sussiste esterovestizione in considerazione del fatto che la società, avente sede legale in Vaduz, possedeva in Italia un immobile gestito mediante liquidità tratta su banca italiana. Elementi qualificanti la società come "esterovestita" sono stati la presenza in Italia dell'oggetto sociale e della sua amministrazione. (G.O.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 73

Transfer price**142. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 44 del 31 gennaio 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro**

Finanziamento infragruppo erogato da società controllante italiana a società "veicolo" estera – Applicabilità della disciplina sul transfer price – Legittimità – Onere dell'Ufficio di provare l'applicazione di un tasso di interesse inferiore a quello "normale" – Sussiste – Onere del contribuente di provare la coincidenza del tasso di interesse con quelli di mercato – Sussiste.

In tema di transfer price ed in applicazione del criterio di riparto dell'onere della prova, in caso di finanziamento infragruppo, erogato dalla società controllante italiana ad una società estera, l'Amministrazione finanziaria deve fornire la prova della transazione ad un tasso di interesse apparentemente inferiore a quello "normale", quale presupposto della ripresa a tassazione degli interessi attivi sul finanziamento, in tutto o in parte non corrisposti, quantificati in base al tasso di interesse di mercato (osservabile in relazione a finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogabili a soggetti aventi il medesimo "credit rating" dell'impresa debitrice associata). Spetta invece alla società contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'aderenza del tasso di interesse applicato ai tassi di mercato, nel senso che identica transazione tra imprese indipendenti operanti nel libero mercato sarebbe avvenuta alle stesse condizioni finanziarie, oppure dimostrare che il finanziamento gratuito è dipeso da "ragioni commerciali" interne al gruppo, connesse al ruolo assunto dalla controllante a sostegno delle consociate estere. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 13850 del 20 maggio 2021

143. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 146 del 18 gennaio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini

Onere della prova – Non sussiste.

L'esclusione da parte dell'Ufficio di soggetti ritenuti comparabili dal contribuente nell'analisi volta a supportare la conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi praticati nelle transazioni verso le consociate sulla base di una supposta assenza di informazioni, rilevatasi infondata per la presenza di dati e informazioni documentati in giudizio dal contribuente, rende non adeguatamente provata l'asserita "non normalità" dei valori dichiarati dall'impresa e per l'effetto illegittimo l'avviso di accertamento. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7; art. 2697 c.c.

144. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 289 del 31 gennaio 2022. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami

Onere della prova – Ripartizione.

In materia di transfer pricing può ormai dirsi consolidato nella giurisprudenza della Suprema Corte il principio secondo cui l'onere della prova che grava sull'Amministrazione finanziaria termina nel fornire prova dell'operazione infragruppo e nella pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato. Al contrario, sarà onere del contribuente fornire la prova che il corrispettivo convenuto corrisponda a valori economici in linea con il mercato. (S.Be.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 30149/2017

145. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 449 del 15 febbraio 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Dell'Atti

Analisi di benchmark – Disconoscimento metodo applicato dall'impresa – Onere della prova dell'Amministrazione finanziaria – Campione esiguo ed eterogeneo – Mediana no dato medio di mercato.

Il disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria del metodo di analisi di benchmark applicato dall'impresa deve essere adeguatamente motivato, dimostrando la necessità di utilizzare un metodo alternativo maggiormente efficace, dando prova della sua superiorità sul piano dell'appropriatezza, rilevanza e significatività, cosa non avvenuta nel caso di specie. Il procedimento seguito dai verificatori e dall'Ufficio risulta carente in quanto (i) il campione individuato è di dimensioni piuttosto esigue (solo 9 aziende); (ii) non tutte le aziende sono comparabili per posizione e funzione nella catena del valore, per l'attività economica svolta e i prodotti commercializzati; (iii) il campione è eterogeneo dal punto di vista della marginalità media (marginalità massima superiore di 5,65 volte il dato minimo). I dati disomogenei e la mancanza di riscontro nelle linee guida OCSE non consentono di considerare il valore mediano come un dato medio di mercato delle operazioni poste in essere. (A.Da.)

Riferimenti normativi: art. 110, co. 7, d.P.R. 917/1986

146. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 485 del 18 febbraio 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli

Prezzi di trasferimento – Remunerazione funzione di collocamento – Remunerazione funzione di gestione – Analisi di benchmark – Metodo CUP – Applicazione – Legittima.

L'applicazione del metodo CUP nell'ambito del settore dei servizi finanziari è corretta non solo per i casi di "tassi di interesse" e di "commissione di garanzia", ma anche con riferimento alla remunerazione della funzione di collocamento e di gestione di OICR. Ciò in quanto tale scelta è rispettosa (i) delle norme di legge (art. 9, co. 3, TUIR); (ii) della prassi ministeriale di riferimento; (iii) delle linee guida OCSE e della migliore dottrina in materia di prezzi di trasferimento e (iv) della giurisprudenza della Cassazione. (A.Da.)

Riferimenti normativi: art. 110, co. 7 e art. 9, co. 3, d.P.R. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 22010/2013; Ctp Milano, sent. n. 6248/22/2017; Ctr Lombardia, sent. n. 546/9/2021

147. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 594 del 1° marzo 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Bolognesi

Onere probatorio dell'Ufficio – Metodo TNMM.

In tema di transfer price spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza di transazioni con imprese collegate con evidenti discrepanze rispetto a transazioni dello stesso genere su un mercato indipendente, mentre al contribuente spetta l'onere di dimostrare che tali transazioni sono avvenute a valore di mercato da considerarsi normale. In particolare, ai fini dell'applicazione del metodo TNMM, occorre che sussista la comparabilità in termini di capacità imprenditoriale, composizione del capitale, dimensione delle operazioni, efficienza manageriale, struttura dei costi e posizione nel ciclo produttivo. Ne deriva che non è corretto comparare realtà che producono beni completamente diversi. Pertanto, l'Ufficio non assolve il proprio onere probatorio qualora prenda a riferimento Società i cui beni oggetto dell'attività sono diversi da quelli delle transazioni oggetto di analisi. (F.G.)

Riferimenti normativi: artt. 110, comma 7 e 9, comma 3 del d.P.R. 917/1986

148. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 698 dell'11 marzo 2022.**Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani****Prezzi di trasferimento – Analisi condotta sul triennio precedente – Inidoneità del metodo.**

L'avviso di accertamento emesso in materia di prezzi di trasferimento basato sull'analisi condotta dall'Amministrazione Finanziaria su dati non relativi all'anno di imposta oggetto di accertamento ma su quelli riferiti al triennio precedente è illegittimo. Sul piano metodologico, tale metodo è erroneo e tale da inficiare l'analisi svolta risultando questa inidonea a dimostrare lo scostamento rispetto al c.d. "valore normale". (U.I.)

Riferimenti normativi: art. 110, comma 9, TUIR

149. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 912 del 29 marzo 2022.**Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi****Vendita assets a soggetti terzi in operazione di business restructuring – Non rileva ai fini del capitolo IX Linee Guida OCSE.**

Qualora all'interno di un gruppo di imprese, un soggetto ponga in essere una cessione di assets a soggetti terzi in virtù di una decisione imposta dai propri vertici decisionali, rappresentati da una consociata, tale operazione, benché frutto di una pianificazione strategica volta al riassetto dell'intero gruppo non involge un'operazione di business restructuring rilevante ai fini della disciplina del transfer pricing, poiché secondo le linee guida OCSE, il capitolo IX si applica esclusivamente alla fattispecie in cui il business restructuring riguardi direttamente una diversa riorganizzazione delle relazioni commerciali o finanziarie tra le sole imprese del gruppo, con una diversa redistribuzione degli utili tra le entità del gruppo multinazionale. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 110, comma 7, TUIR

150. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1055 dell'11 aprile 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo**Conclusione Procedura Amichevole MAP – Diritto al rimborso sorto al momento del perfezionamento dell'accordo MAP – Sussiste.**

La disciplina del rimborso d'imposta di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, riporta l'ipotesi in cui il relativo versamento non sia dovuto "ab origine", mentre quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento della stessa trova applicazione l'art. 21, secondo comma, del d.lgs. 546/1992, avente carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo il quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", ed il conseguente calcolo dei relativi interessi, va commisurato dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, come ha correttamente operato l'ufficio. Qualora la volontà della contribuente di ricevere il rimborso sia stata espressa a seguito di accettazione della procedura amichevole MAP, cui abbia fatto seguito un'istanza di rimborso, deve riconoscersi l'insussistenza di un diritto al rimborso precedente all'accordo MAP, in quanto è solo dalla data di perfezionamento di quest'ultimo che è sorto il presupposto per la restituzione. (G.P.)

Riferimenti normativi: art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 21, comma 2, d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 82/2014 e Cass. n. 12919/19

151. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1701 del 15 giugno 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi

Normativa in materia di prezzi di trasferimento infragruppo – Non applicabile alle operazioni intercorse fra soggetti residenti.

La disciplina del rimborso d'imposta di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, riporta la normativa in materia di prezzi di trasferimento infra-gruppo, c.d. transfer pricing, ex art 110, comma 7 del d.P.R. 917/1986 non si può applicare alle operazioni intercorse fra soggetti entrambi residenti in Italia. Tale disciplina risulta, quindi, illegittimamente applicata in ipotesi di operazioni intercorse tra soggetti entrambi residenti in Italia, in palese violazione della norma poc'anzi citata e dell'articolo 5 d.lgs. n. 147/2015. (E.Ci.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art 7; d.lgs. n. 147/2015, articolo 5

152. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2263 del 30 maggio 2022. Presidente: Guicciardi, Estensore: Palma

Assenza di master file e country file – Scelta del metodo di comparazione prezzi – Onere della prova.

In relazione agli accertamenti sul transfer price, laddove il contribuente abbia dichiarato di non possedere la Documentazione Nazionale sui prezzi di trasferimento, prevista dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, l'Ufficio è libero di scegliere il metodo che ritenga maggiormente affidabile per valutare le transazioni intercompany. Il metodo, eventualmente prescelto dall'Ufficio, basato sul margine netto della transazione (MTT), ossia sul principio per cui l'utile conseguito da imprese che operano nello stesso settore ed in condizioni analoghe dovrebbe essere simile, appare in sintonia con le linee guida OCSE e scevro da critiche attinenti alla sua razionalità. Non risulta apprezzabile, per coerenza logica, la prospettazione del contribuente, con suddivisione delle transazioni in due conti economici divisionali, distinguendo a seconda che il bene venduto a terzi sia stato acquistato o meno da società del gruppo, ove non risulti chiaro come la società abbia ripartito i costi indiretti sui conti divisionali così realizzati. Non è condivisibile l'imputazione dei c.d. exceptional bad costs, legati alla congiuntura economica, ove vi sia incertezza del loro calcolo, ovvero si tratti di ragioni congiunturali che hanno interessato l'intero comparto economico di interesse e dunque anche i concorrenti presi in considerazione dall'Ufficio, come termini di paragone. (S.C.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 110

Accertamenti da indagini finanziarie

153. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1653 del 21 aprile 2022. Presidente: Servetti, Estensore: Vicuna

Disponibilità finanziarie – Accertamento induttivo – Utilizzo campioni di riferimento.

La disponibilità da parte del titolare dell'impresa e dei suoi congiunti di notevoli importi in contanti legittima l'accertamento induttivo del reddito d'impresa che può essere desunto anche dal confronto con attività similari e sovrapponibili. (F.D.T.)

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

Onere della prova e thema probandum**154. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 22 del 5 gennaio 2022.****Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro****Onere della prova – Simulazione – Contratti di finanziamento – Oggetto e modalità di assolvimento.**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'Amministrazione finanziaria invochi, ai fini della loro regolare applicazione, la simulazione assoluta o relativa di un contratto stipulato dal contribuente, non è dispensata dall'onere della relativa prova, che, in quanto terzo, può fornire con ogni mezzo, anche mediante presunzioni, fermo restando che la stessa deve riguardare non solo elementi di rilevanza oggettiva, ma anche dati idonei a rilevare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo, che si riflettono sugli scopi perseguiti in concreto dai contraenti. L'assenza di ragioni sostanziali e formali a fondamento della loro conclusione, la mancata dimostrazione circa la necessità di un finanziamento e l'assenza di rapporti economici effettivi tra i contraenti depongono nel senso della fittizietà dei contratti di finanziamento intercorrenti tra due società, i quali risultano conclusi al solo fine di consentire che i ricavi ottenuti attraverso società cartiere potessero transitare sotto forma di fittizio finanziamento verso altra società per poi essere erogati ai soci di quest'ultima. (S.A.)

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 12523 del 12 maggio 2021***155. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 92 del 30 maggio 2022.****Presidente: Platania, Estensore: Celenza****Accollo del debito fiscale altrui – Soddisfacimento del debito, da parte dell'accollante, mediante compensazione – Onere dell'accollato di dimostrare l'esistenza del credito compensato – Sussiste.**

In caso di accollo del debito fiscale altrui ed estinzione di detto debito mediante compensazione da parte dell'accollante, ricade sul contribuente accollato l'onere di fornire la prova positiva che il credito utilizzato dall'accollante sia effettivo e reale. Ne consegue che, in difetto di tale prova, che non può ritenersi assolta dal fatto che il pagamento sia stato accettato dal sistema, perché un tale meccanismo attesta la mera regolarità formale del procedimento seguito e non corrisponde ad una vera e propria conferma circa la sussistenza del credito, il pagamento si considera omesso. (S.M.)

*Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8, comma 2**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 29089 del 13 novembre 2018***156. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1488 del 26 maggio 2022. Presidente: De Sapia, Estensore: Botteri****Operazioni inesistenti – Onere della prova.**

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture a fini Iva e di imposte dirette, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero la conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte della cessionario/committente che richiede la detrazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad una operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità

formale delle scritture o le evidenze contabili per pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili. (G.Za.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 7647/2020

157. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 363 del 9 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini**

Disconoscimento deducibilità costo – InerENZA – Ripartizione onere della prova.

L'onere della prova in materia di inerENZA all'attività di impresa dei costi sostenuti, in ipotesi di esistenza di regolare fattura redatta conformemente ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21, d.P.R. 633/72, deve in linea generale ritenersi operante la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e, per l'effetto, è onere dell'Agenzia fornire la prova dell'indeducibilità, per assenza del requisito in questione, del costo. (M.F.R.)

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

158. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 535 del 16 febbraio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Porreca**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Ripartizione tra amministrazione e contribuente.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova, che può essere assolto anche solo mediante presunzioni, spetta (inizialmente) all'Amministrazione finanziaria, ricadendo (in seconda battuta) sul contribuente l'onere di smentire l'assunto di controparte con adeguate prove "positive" contrarie. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

159. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2109 del 23 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Operazione antieconomica – Contabilità inattendibile – Accertamento induttivo – Inversione dell'onere della prova – Contribuente – Sussiste.

L'Amministrazione finanziaria può dubitare, in presenza di contabilità formalmente regolare ma inattendibile, della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi utilizzando presunzioni semplici, purché gravi. Spetta poi al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità. (C.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 25 ottobre 2017, n. 25257

Contraddittorio endoprocedimentale

160. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 216 del 15 giugno 2022. Presidente: Macca, Estensore: Macca**

Accertamento – Controllo presso la sede del contribuente – Termine dilatorio – Opera – Accertamento "a tavolino" – Non opera.

In tema di accertamento fiscale, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale "vis expansiva" dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente. (F.Fa.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 24793 del 5 novembre 2020

161. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1092 del 12 aprile 2022.

Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino

Tributi locali – Obbligo contraddittorio procedimentale – Non opera.

In materia di tributi locali, non sussiste alcun obbligo di attivare il contraddittorio preventivo endoprocedimentale per effettuare l'attività di accertamento. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

162. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1117 del 14 aprile 2022.

Presidente: Mainini, Estensore: Del Re

Pvc – Accertamento emesso “ante tempus” – Illegittimità.

L'emissione di un atto impositivo prima della scadenza del termine di sessanta giorni successivo alla consegna del Pvc e in assenza di motivi d'urgenza costituisce non già mera irregolarità procedimentale, bensì radicale illegittimità sostanziale dell'avviso. Detto termine è infatti a garanzia della facoltà, per il contribuente, di avvalersi del contraddittorio endoprocedimentale in primaria espressione di principi di derivazione costituzionale. (M.Pi.)

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

163. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1201 del 27 aprile 2022.

Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo

Pvc – Accertamento emesso “ante tempus” – Illegittimità.

Le garanzie previste dall'art. 12 della l. n. 212/2000 si applicano solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali destinati all'esercizio di attività. Ne consegue che in presenza di accertamento cd. a tavolino non sussiste in capo all'Ufficio alcun obbligo alla instaurazione del contraddittorio endo-procedimentale né è richiesta la redazione di un verbale di accesso o di quello conclusivo delle operazioni. Conseguentemente non sussiste alcun termine dilatorio ai sensi dell'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Parimenti non sussiste alcun obbligo di contraddittorio endo-procedimentale per l'Amministrazione per gli accertamenti lres o lrap assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale. L'obbligo generalizzato di contraddittorio endo-procedimentale è previsto per i soli tributi “armonizzati” come l'Iva e comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia compiuto la cd. prova di resistenza, ovvero assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere tale da rendere illegittimo l'atto impositivo. (M.A.P.)

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

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

164. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1789 del 5 maggio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini

Agevolazione “prima casa” – Immobile di lusso – Atto di liquidazione – Maggiore imposta di registro – Contraddittorio endoprocedimentale.

La violazione del contraddittorio endoprocedimentale è integrata, con conseguente annullamento del provvedimento impositivo, laddove in giudizio il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. È necessario, tuttavia, che l'opposizione di dette ragioni non si riveli pretestuosa e non si configuri come sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 53-bis

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

Abuso del diritto

165. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 81 del 11 gennaio 2022.

Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti

Disciplina ACE – Finanziamenti a controllante – Non sussiste.

Il beneficio previsto dall'agevolazione ACE derivante dall'accantonamento a riserva degli utili realizzati, in presenza di contestuale trasferimento della liquidità generata dai risultati dell'esercizio alla controllante indiretta per il tramite di operazioni di finanziamento, non è in contrasto la finalità della norma fiscale che ha introdotto l'agevolazione diretta ad incentivare la capitalizzazione e patrimonializzazione delle imprese. L'effettivo incremento patrimoniale conseguente alla destinazione a riserva degli utili consente di ritenere non violata la ratio della disposizione e, per l'effetto, non indebito il vantaggio conseguito dal contribuente e non applicabili le disposizioni di cui all'art. 10-bis, l. 212/2000 in assenza di un elemento costitutivo. Privo di fondamento, pertanto, l'assunto per cui l'operazione di finanziamento celi una sostanziale distribuzione di dividendi. (L.B.)

Riferimenti normativi: art. 10-bis, l. 212/2000

166. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 131 del 17 gennaio 2022.

Presidente: Duchi, Estensore: Ramondini

Disciplina ACE – Acquisizione con indebitamento – Assenza di sostanza economica – Sussiste.

L'acquisizione con indebitamento della totalità delle azioni di una partecipata attraverso la costituzione di una newco da parte dei medesimi soci di riferimento della partecipata stessa, in alternativa all'acquisizione delle azioni residue da parte della controllante, risulta priva di sostanza economica e non necessaria. In assenza di alcun miglioramento strategico e funzionale agli investimenti durevoli del Gruppo di appartenenza, al suo fatturato, o al reddito, la costituzione della newco ha permesso esclusivamente l'artificiosa creazione di un'interposizione societaria per il conseguimento indebito dell'agevolazione ACE. (L.B.)

Riferimenti normativi: art. 10-bis, l. 212/2000

167. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1669 del 14 giugno 2022.

Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino

Omessa applicazione delle ritenute su compensi a società controllante estera – Ragioni extrafiscali.

L'omessa applicazione della ritenuta da parte della società controllata residente sui corrispettivi riconosciuti alla società controllante estera nell'ambito di un contratto di franchising non integra un abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis del d.lgs. 212 del 2000, laddove tale rapporto contrattuale sia stato determinato da scelte strategiche riferibili esclusivamente alla capogruppo estera fondate su valide ragioni extrafiscali di riorganizzazione del gruppo societario. (A.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis; d.P.R. 600/73, art. 25, comma 4

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti**168. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 33 del 14 gennaio 2022. Presidente: Fischetti, Estensore: Bersotti****Operazioni oggettivamente inesistenti – Prova contraria – Contenuto.**

La inesistenza oggettiva di operazioni affermata dall'Ufficio in base a violazioni commesse dal fornitore (compensazioni indebite e mancata presentazione di dichiarazione fiscale e di bilancio) e alla mancanza di documentazione attestante l'effettività delle operazioni medesime è smentita dal contribuente che non poteva conoscere le violazioni commesse dal fornitore e dimostri l'esistenza delle operazioni mediante documenti di trasporto (riferiti a ciascuna fattura con descrizione e quantità dei beni e indicazione del corrispettivo) relativi ai beni in uscita affidati al fornitore e al rientro dopo la lavorazione effettuata, contratti di appalto, fatture, pagamenti, documenti di regolarità contributiva ed elenco dipendenti. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 3

169. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 21 del 26 gennaio 2022. Presidente: Pianta, Estensore: Alessi**Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Elementi dimostrativi della buona fede dell'acquirente – Sussistono.**

In caso di contestazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'inesistenza soggettiva di una compravendita di un particolare bene strumentale di considerevole valore, effettuata da un imprenditore italiano con un fornitore straniero allorquando il primo abbia verificato l'esistenza del secondo, attestata dal possesso di una partita Iva e dell'iscrizione nel Registro delle Imprese dello Stato estero; allorquando sia stata adottata una modalità frazionata dei pagamenti effettuati direttamente sui rapporti bancari di tale fornitore estero; allorquando la compravendita sia stata documentata dall'emissione di un ordine e di un'accettazione dell'ordine, nonché da fatture d'acconto e di saldo; allorquando un intermediario specializzato abbia concorso nel portare a termine tale operazione di compravendita, sebbene per la sua opera non abbia ricevuto alcun compenso; e in assenza di sufficienti e adeguate prove presuntive contrarie da parte dell'Amministrazione Finanziaria, deve concludersi per il non coinvolgimento e la buona fede dell'operatore italiano nell'eventuale frode posta in essere a monte. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

170. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 55 del 23 febbraio 2022. Presidente: Maddalo, Estensore: Perini**Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Circostanze gravi, precise e concordanti – Caratteristiche – Non sussistono.**

Allorquando l'Amministrazione finanziaria ritenga che le fatture oggetto di recupero si riferiscano ad operazioni mai rese, la prova che la legge pone a suo carico può reputarsi integrata sulla scorta di meri indizi, purché complessivamente considerati assumano le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

- 171. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 186 del 27 maggio 2022.**
Presidente: Maddalo, Estensore: Perini

Fatture per operazioni inesistenti – Cedente o falso prestatore – Versamento Iva esposta – Cessionario o committente – Diritto alla detrazione – Non sussiste.

Se la fattura si riferisce ad un'operazione inesistente, il cedente o il falso prestatore è tenuto a versare l'imposta esposta in fattura, mentre l'acquirente o il committente non può in alcun caso portare in detrazione l'Iva. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 21, comma 7

- 172. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 199 del 3 giugno 2022.**
Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Amministrazione finanziaria – Sussiste.

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, spetta all'Amministrazione finanziaria provare, anche per mezzo di presunzioni, la sussistenza della frode e del coinvolgimento del cessionario o committente; poi, sarà il contribuente a dover fornire la prova contraria della propria "buona fede", non assumendo rilievo, a tal fine, la regolarità della contabilità e dei pagamenti. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

- 173. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 226 del 27 giugno 2022.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio

Operazioni oggettivamente inesistenti – Negata deduzione del costo – Indetraibilità dell'Iva – Riparto dell'onere probatorio.

Nell'ambito della contestazione che ha per contenuto la fittizietà delle fatture nella loro policroma fattualità, occorre precisare che nel caso in cui l'Ufficio finanziario ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti e quindi ne contesti l'indebita detrazione dell'Iva e/o la deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto, anche attraverso l'uso di presunzioni, che l'operazione fatturata non è stata effettuata e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale esistenza non risulterà dimostrata nell'ipotesi in cui il contribuente sia una società priva di struttura organizzativa e non venga offerta prova che la commercializzazione dei beni descritti nelle fatture contestate sia avvenuta previa acquisizione delle stesse. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24321 del 4 ottobre 2018

- 174. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 227 del 27 giugno 2022.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Repossi

Operazioni soggettivamente inesistenti – Diritto di deduzione del costo – Diritto di detrazione dell'Iva – Onere della prova – Buona fede del contribuente.

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione, che contesti il diritto al 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 od il servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 34723 del 30 dicembre 2019

175. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 3 del 14 gennaio 2022.

Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi

Operazioni inesistenti – Onere della prova.

L'Amministrazione finanziaria che contesti al contribuente l'indebita deduzione di costi o l'illegittima detrazione dell'Iva relativamente ad operazioni oggettivamente inesistenti ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, ovvero che l'operazione svolta è giuridicamente diversa da quella formalmente descritta, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, spettando al contribuente la prova contraria solo ove tali elementi siano effettivamente forniti. In tema di Iva, laddove l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno in una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Assolto detto incombenza istruttorio da parte dell'Amministrazione finanziaria, 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. La circostanza che i fornitori fossero dotati di vere e proprie strutture societarie, commerciali e distributive nel mercato dell'elettronica/informatica, e fossero operanti nel settore della grande distribuzione organizzata, non depone nel senso dell'inesistenza oggettiva delle operazioni contestate. Parimenti deve essere esclusa anche l'inesistenza soggettiva delle operazioni laddove il contribuente abbia dimostrato di essersi mosso con diligenza, incaricando una società di svolgere indagini sul fornitore e demandando ai propri dipendenti l'effettuazione di verifiche fisiche sulla quantità e qualità della merce, accertandosi altresì che i prezzi praticati non fossero fuori mercato. (S.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, ordinanza n. 18118 del 14 settembre 2016; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 11873 del 15 maggio 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 15369 del 20 luglio 2020

176. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 93 del 30 maggio 2022.

Presidente: Mottola, Estensore: Coltro

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Intermediazione di manodopera – Non sussiste.

L'Amministrazione finanziaria che contesti al contribuente l'indebita detrazione relativamente ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone gli elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva. In materia di deducibilità dei costi d'impresa, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'indifettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi. Una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una 'cartiera' o una società 'fantasma') dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione

della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. In tema di intermediazione di manodopera occorre verificare che l'utilizzazione da parte dell'appaltatore di mezzi dell'appaltante sia significativa e non marginale, e dunque non occasionale, né temporanea, né legata all'oggetto dell'appalto. Non è riscontrabile l'intermediazione di manodopera laddove i lavori, anche alla luce delle fatture e dei pagamenti effettuati, risultino effettivamente eseguiti, abbiano riguardato tre cantieri e abbiano avuto un valore economico non di rilievo, risultando inoltre irrilevante, proprio in considerazione dei valori economici modesti, che il contratto di appalto sia stato stipulato verbalmente. (S.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 28628 del 18 ottobre 2021; Cassazione, sez. V, sentenza n. 33915 del 19 dicembre 2019; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 17619 del 5 luglio 2018; Cass., sez. IV, n. 15292 del 12 giugno 2018

177. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 83 dell'11 gennaio 2022.

Presidente: Nocerino, Estensore: Moroni

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova e thema probandum.

La sussistenza della frode fiscale è sufficientemente provata con la dimostrazione della inoperatività della società emittente le fatture oggetto di incriminazione, anche sulla base della documentazione acquisita durante una verifica fiscale condotta nei confronti di un altro contribuente. La prova contraria del contribuente non può consistere nella mera esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, trattandosi di elementi che sono utilizzati proprio con lo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (L.B.)

Riferimenti normativi:

178. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 875 del 25 marzo 2022.

Presidente: Saresella, Estensore: Mambriani

Imposta sul valore aggiunto – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Ripartizione dell'onere della prova tra amministrazione e contribuente – Diligenza – Società cartiera.

In tema di Iva, qualora l'Amministrazione intenda contestare il coinvolgimento di un contribuente in un meccanismo fraudolento è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata all'evasione fiscale e, in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente con prove certe ed incontrovertibili, bensì con presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Spetterà poi al cessionario dimostrare di aver adottato la massima diligenza esigibile da un operatore mediamente accorto. (F.M.)

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

179. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 913 del 30 marzo 2022.

Presidente: Pilello, Estensore: Dell'Atti

Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Spetta al contribuente dimostrare l'effettiva esistenza.

Con riferimento al tema della distribuzione, tra Amministrazione finanziaria e contribuente, dell'onere della prova qualora l'Amministrazione ritenga che le fatture concernano operazioni oggettivamente inesistenti e, quindi, contesti l'indebita detrazione dell'Iva e/o deduzione dei costi, l'Amministrazione ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione

fatturata non è stata effettuata, ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una “cartiera” o una società “fantasma”; a questo punto spetterà al contribuente l’onere di dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni contestate. Quest’ultima prova non può certo consistere nella mera esibizione della fattura, 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 una operazione fittizia. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 8, comma 1, lettera a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n.12802 del 10 giugno 2011 e n. 11873 del 15 maggio 2018

180. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1377 del 17 maggio 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi

Onera della prova a carico dell’Amministrazione – Consapevolezza frode altrui – Inesistenza operazioni – Sussiste – Onere della prova contribuente – Buona fede – Incolpevole ignoranza – Sussiste.

L’onere della prova della consapevolezza della frode altrui, ovvero della inesistenza soggettiva delle operazioni, può essere assolto dall’Amministrazione finanziaria dimostrando i presupposti della frode realizzata dalla controparte commerciale (quali, ad esempio, l’insussistenza o l’inadeguatezza della organizzazione aziendale o della struttura commerciale del fornitore) o il ricorso sistematico all’evasione fiscale da parte di quest’ultimo, ponendo in capo al contribuente l’onere di dimostrare la sua buona fede. Viceversa, il contribuente, se vuole vedersi riconosciuto il diritto di detrarre l’Iva, ha l’onere di dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad una operazione in frode dell’Iva (nel caso in esame, la scarsa redditività, i consistenti debiti tributari e le irregolarità in materia di retribuzione/contribuzione dei dipendenti, avrebbero dovuto ingenerare nel contribuente forti sospetti sull’effettivo adempimento degli obblighi fiscali da parte dei suddetti fornitori. Usando l’ordinaria diligenza, la Società avrebbe verificato l’affidabilità delle controparti commerciali e conseguentemente avrebbe avuto contezza che, con i propri acquisti, avrebbe partecipato alla frode fiscale. Essa non è stata, dunque, in grado di dimostrare di aver valutato attentamente le informazioni desumibili dai registri pubblici, né di aver svolto controlli e verifiche idonee, dirette a svelare le reali finalità dei propri partners volte a frodare il Fisco). (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 12 maggio 2011, n. 10417

181. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1583 dell’8 giugno 2022. Presidente: Davigo, Estensore: Clerici

Operazioni soggettivamente inesistenti – Presunzioni gravi precise e concordanti – Assenza di prova contraria.

Qualora sussistano presunzioni gravi, precise e concordanti alla base della ripresa a tassazione di costi per operazioni inesistenti, la presenza di un quadro probatorio insufficiente ad integrare il reato di frode fiscale (perché non raggiunta la prova del dolo) non appare per ciò solo idonea – in sede di contenzioso tributario – ad escludere la responsabilità del ricorrente per difetto dell’elemento soggettivo. (M.O.)

Riferimenti normativi: art. 530 c.p.p., d.lgs. 472/1997, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 12901 del 15 maggio 2019 e sentenza n. 8211 dell’11 aprile 2011; Ctp Milano, sentenza n. 291 del 24 gennaio 2018

182. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1851 del 24 giugno 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Arista

Operazioni oggettivamente inesistenti – Mancato assolvimento dell’onere della prova.

La fattura, per la sua finalità, deve consentire l’identificazione della merce da sottoporre a tassazione per quanto attiene alla sua natura, qualità e quantità, caratteristiche che più volte sono state ribadite dalla Corte di Cassazione. Nel caso di specie, le fatture non riportano alcun logo appaiono, graficamente, tutte simili e generiche nella descrizione della merce; conseguentemente, non possono ritenersi idonee a costituire titolo ai fini della deducibilità. Anche riguardo i fornitori permangono molti interrogativi non avendo essi stessi mai effettuato versamenti di imposta e risultando irreperibili. (C.E.)

Riferimenti normativi:

183. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 14 del 7 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Circostanze gravi, precise e concordanti.

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, è a carico del cessionario/acquirente provare di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo non era l’emittente della fattura, bensì un altro soggetto, e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. Il contribuente potrà provare di aver preso tutte le precauzioni possibili e preventive necessarie a verificare – per quanto consentito e senza poter pretendere un dovere d’indagine – la “regolarità” dell’operatore con cui ha intrattenuto i rapporti commerciali, fornendo ai verificatori, ad esempio, documentazione comprovante l’iscrizione al registro delle imprese tenuto dalle Camere di Commercio sull’esistenza e l’effettiva operatività del fornitore, la qualifica del soggetto con cui ha trattenuto i rapporti e la sua riconducibilità all’impresa indicata in fattura. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ord. n. 21800 del 29 agosto 2019

184. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 175 del 24 gennaio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra

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. 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. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

185. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 604 del 23 febbraio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità costi ivi espressi – Sussiste.

In materia di imposte dirette, con specifico riferimento alla deducibilità dei costi rappresentati in fatture ritenute relative a operazioni soggettivamente inesistenti, la disposizione contenuta nell'art. 8 co. 1 e 2, d.l. n. 16/2012 dispone che l'indeducibilità debba essere limitata ai casi di costi dei beni o delle prestazioni di servizio "direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo" (e solo a condizione che "il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio"). Questa norma, ai sensi del suo terzo comma, trova applicazione "anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2" e, per suo tramite, come evidenziato dalla Relazione illustrativa, "l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture ... che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi". Per l'effetto, la contestazione della falsità ideologica delle fatture non rappresenta più elemento idoneo a renderle indeducibili. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16/2012, art. 8, commi 1, 2 e 3

186. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 794 del 4 marzo 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Monfredi

Operazioni soggettivamente inesistenti – Ripartizione onere della prova – Consapevolezza della sostanziale inesistenza del fornitore – Possibilità di avvalersi di presunzioni semplici – Ammessa.

In presenza di contestazioni relative a operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare, avvalendosi anche di presunzioni semplici, che il contribuente era consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza, in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente, oltre che della natura fraudolenta dell'operazione posta in essere, risultando, a tal fine, sufficiente la presenza di indizi tali da insinuare il dubbio in qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto. (I.B.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 22515 del 13 febbraio 2020; CGUE, sentenza n. C-285111, Bonik del 6 dicembre 2012

187. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1307 del 4 aprile 2022. Presidente: Currò, Estensore: De Domenico

Operazioni soggettivamente inesistenti – Obbligo di prova in capo Agenzia per indetraibilità Iva – Sussiste.

Per il caso di contestazioni relative ad operazioni soggettivamente inesistenti al fine della negazione del riconoscimento della deducibilità Iva con conseguente inversione dell'onere della prova, l'Ufficio deve "provare" la sussistenza di un soggetto diverso al quale sia riconducibile l'operazione e la consapevolezza del cessionario di partecipare ad una operazione fraudolenta. I Giudici si riportano alla sentenza della Cassazione n. 20587/2019 che sottolinea come "il solo fatto che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva non può comportare ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto alla detrazione, in quanto è configurabile una esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, atteso che, un'automatica limitazione al diritto di detrazione, in caso di inesistenza del soggetto fornitore, sarebbe di certo contraria ai principi che governano l'Iva". (C.C.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 20587/2019

188. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1808 del 5 maggio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Rota

Accertamento – Frode – Registrazione di fatture che l'Ufficio assume emesse per operazioni inesistenti – Indici probatori di estraneità alla frode.

Il sillogismo tale per cui, avendo la fornitrice posto in essere operazioni inesistenti, tutte le società che avevano emesso fatture con essa fornitrice - tra cui la contribuente appellata - dovevano essere considerate parte di una frode fiscale volta all'evasione dell'iva, è troppo poco per fondare gli atti impositivi adottati, non avendo l'Ufficio condotto alcuna reale verifica circa il coinvolgimento della società appellata nella frode né avendo effettuato alcun approfondimento sul ruolo e sulla conoscibilità di quest'ultima con riguardo alla frode contestata. La contribuente ha dato prova di avere adottato tutti gli accorgimenti volti alla verifica dello stato operativo del fornitore avendo non solo prodotto documentazione relativa agli acquisti di merci quali ordini di acquisto, bolle di accompagnamento, fatture e distinte di bonifici, ma ha anche contestualizzato i rapporti commerciali con il suddetto fornitore, avendo fornito scambio di corrispondenza commerciale, evidenza della merce arrivata in magazzino e riscontro con le quantità indicate nelle bolle e fatture, copia delle verifiche di pesa, copia degli esiti del portale radiometrico e delle analisi chimico-fisiche fatte sui materiali. Quanto alla verifica di qualità sul fornitore, la contribuente ha prodotto la visura della fornitrice acquisita all'epoca da cui si evince chi era l'amministratore unico e quindi l'unico in allora legittimato a firmare e concludere i contratti commerciali, copia dei certificati di qualità della fornitrice rilasciati da un ente terzo certificatore e copia delle autorizzazioni all'impianto della fornitrice. La contribuente ha poi verificato l'esistenza di un capannone costituente sede operativa del suddetto fornitore. Depone poi nel senso della estraneità della contribuente al meccanismo di frode evidenziato dall'Ufficio anche l'esistenza di limitati rapporti commerciali intercorsi nell'anno con la fornitrice: il complessivo importo delle forniture erogate ad opera del fornitore non è elevato per il tipo di attività svolta. (G.V.M.)

Riferimenti normativi:

189. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1986 del 16 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Indebita detrazione – Deducibilità dei Costi – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Nel caso di contestazioni inerenti all'indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa ad operazioni ritenute inesistenti, qualora l'Amministrazione finanziaria fornisca attendibili riscontri indiziari circa l'inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la legittimità della detrazione o del costo. Non è sufficiente la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o delle evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati facilmente falsificabili. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19

190. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2190 del 25 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Frode carosello – Inversione dell'onere della prova – Sussiste.

L'Amministrazione finanziaria, che contesti la cd. "frode carosello", deve provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente e la connivenza da parte del cessionario. Ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità,

non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 18 maggio 2018, n. 12258

191. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2319 del 1° giugno 2022. Presidente: Punzo, Estensore: Monfredi

Falsa fatturazione – Prestazioni oggettivamente inesistenti – Riparto dell'onere probatorio – Evidenze documentali – Rilevanza.

Laddove venga contestata la fatturazione per operazioni oggettivamente inesistenti e le contestazioni attengano a servizi e prestazioni di natura amministrativa (pratiche di deposito bilancio, variazioni di sede legale e amministratore, servizi contabili e amministrativi) e il contribuente abbia prodotto tutti i documenti attestanti lo svolgimento di tali attività, da parte di terzi, in assenza di un servizio contabile e amministrativo interno che potesse curare tali adempimenti, se tali circostanze non sono contestate dall'Ufficio, deve concludersi che le prestazioni di cui alle fatture in contestazione, dal punto di vista oggettivo, sono state eseguite a favore del contribuente, indipendentemente dalla formale intestazione del documento fiscale ad un diverso fornitore (circostanza che, al più, denoterebbe una inesistenza sul punto soggettivo delle operazioni fatturate). L'aver provato che le operazioni sottostanti le fatture in esame siano state oggettivamente eseguite a beneficio del contribuente e che si tratti di costi certi e inerenti è sufficiente per ammetterne la deducibilità anche a fini Irap. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19; l. 537/1993, art. 14, comma 4-bis, d.l. 16/2012, convertito in l. 44/2012, art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 26461, del 17 dicembre 2014; Cass., sentenza n. 13800, del 18 giugno 2014; Cass., sentenza n. 20372, del 24 agosto 2017; Cass., sentenza n. 10664, del 27 settembre 2018

192. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2321 del 1° giugno 2022. Presidente: Punzo, Estensore: Monfredi

Falsa fatturazione – Prestazioni soggettivamente inesistenti – Oneri di verifica gravanti sul committente.

In presenza di contestazioni relative a prestazioni soggettivamente inesistenti l'onere probatorio, che grava sull'Ufficio, si sostanzia nella dimostrazione, anche in via presuntiva, che il formale cedente non fosse nelle condizioni di potere adempiere alle proprie obbligazioni e che il cessionario, pur avendo beneficiato della detrazione dell'Iva sulle prestazioni contestate, fosse a conoscenza o potesse acquisire consapevolezza, operando con la diligenza esigibile da un operatore commerciale professionale, che l'operazione si inseriva in una frode fiscale. Non assume quindi valenza dirimente a fini decisorii, né la regolarità cartolare della operazione, né la prova dell'avvenuto pagamento del corrispettivo, né la prova della consegna delle merci, trattandosi piuttosto di fatti del tutto compatibili con la interposizione fittizia di soggetti, tipica di questo tipo di meccanismi frodati, mediante i quali: la merce è effettivamente consegnata all'acquirente finale; l'acquirente paga il prezzo di cui alla fattura; il debito Iva resta concentrato su un soggetto cartiera - in genere fornitore che acquista in esenzione Iva e che, quindi, contrariamente all'acquirente, non può compensarla - il quale, secondo la logica precostituita del meccanismo di frode, non verserà mai l'imposta, sottraendo il denaro all'Eraio. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 19 e 54, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 22515, del 18 giugno 2020; Cass., sentenza n. 9851, del 20 aprile 2018; Cass., sentenza n. 27566, del 30 ottobre 2018; Corte di Giustizia, C-285111, del 6 dicembre 2012; Cass., sentenza n. 14237, del 7 giugno 2017, Cass., sentenza n. 20059, del 24 settembre 2014; Cass., sentenza n. 25778, del 5 dicembre 2014; Corte di Giustizia C-80/11 e C-142/11, del 21 giugno 2012

193. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2612 del 20 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tale prova, tuttavia, non può consistere nella 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 utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 428 del 14 gennaio 2015; Cassazione, sez. V, sentenza n. 16935 del 19 agosto 2015

194. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2735 del 29 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Iva – Determinazione dell'imposta – Detrazioni operazioni soggettivamente inesistenti – Esclusione – Prova della consapevolezza del contribuente – Necessità – Oggetto – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Deducibilità dei costi – Ammissibilità – Fondamento.

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. In altre parole, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, 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 e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi. Quindi il cessionario/acquirente potrà provare di aver preso tutte le precauzioni possibili e preventive necessarie a verificare – per quanto consentito e senza poter pretendere un dovere d'indagine – la “regolarità” dell'operatore con cui ha intrattenuto i rapporti commerciali, fornendo ai verificatori, ad esempio, documentazione comprovante l'iscrizione al registro delle imprese tenuto dalle Camere di Commercio sull'esistenza e l'effettiva operatività del fornitore, la qualifica del soggetto con cui ha trattenuto i rapporti e la sua riconducibilità all'impresa indicata in fattura. (A.F.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27566 del 30 ottobre 2018

ALTRO

195. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 54 del 23 febbraio 2022.

Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani

Associazioni sportive dilettantistiche – Requisiti per accedere al regime di favore – Onere della prova.

In tema di associazioni sportive dilettantistiche, poiché la l. 398/91 introduce un regime di favore rispetto a quanto ordinariamente previsto, incombe su chi esercita l'opzione l'onere di provare l'esistenza dei presupposti di fatto che ne giustificano l'applicazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 289/2002, art. 90, co. 18, lett. e)

196. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1492 del 26 maggio 2022. Presidente: De Sapia, Estensore: Botteri

Estinzione della società – Accertamento nei confronti dei soci – Successione obbligazione tributaria – Sussiste.

In caso di estinzione della società, "l'eventuale sussistenza per vizi formali di nullità dell'avviso relativo a debiti della società, non fa venire meno la necessità dell'accertamento della legittimità della pretesa nei confronti del socio poiché la pretesa viene correttamente fatta valere nei confronti dei soci, per l'appunto a titolo di successione nell'obbligazione tributaria della società estinta, in quanto legittimati passivi". Nella medesima ordinanza la Cassazione aggiunge anche in proposito che il presupposto che giustifica la pretesa nei confronti dei soci è il "fatto storico" dell'evasione fiscale, sicché, qualora non sia possibile contestare la suddetta evasione alla società (per l'appunto per estinzione oppure per vizi di notifica o di decadenza etc..) ciò non può impedire all'Amministrazione Finanziaria di agire comunque nei confronti dei soci per il recupero delle imposte dovute. (G.Za.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 7168/2021

197. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1494 del 26 maggio 2022. Presidente: De Sapia, Estensore: Botteri

Omesso invio comunicazione irregolarità – Riduzione sanzioni – Sussiste.

In materia di riscossione, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta; tale adempimento non è prescritto in caso di omessi (come nel caso di specie) o tardivi versamenti; in ogni caso, la relativa omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione. (M.F.R.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 14479/2019

198. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 115 del 17 gennaio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Di Gioacchino

Riscossione – Accollo – Compensazione con debiti d'imposta altrui – Inammissibilità.

Per fruire del credito per le imposte pagate all'estero, tali imposte devono considerarsi pagate a titolo definitivo nel periodo d'imposta in cui le stesse sono state versate al Fisco estero, a nulla rilevando il periodo d'imposta in cui il beneficiario del reddito estero è venuto in possesso della

relativa certificazione, la quale costituisce elemento probatorio non rilevante ai fini della definitività del pagamento del tributo. (F.V.A.)

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

199. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 249 del 28 gennaio 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Ansaldo

Credito d'imposta per i costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo – Mancata indicazione nella dichiarazione – Conseguenze – Opposizione in sede giudiziale – Preclusione – Non sussiste.

In tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, il credito d'imposta può essere opposto dal contribuente in sede giudiziaria anche qualora sia incorso nella decadenza per non aver indicato il credito nella pertinente dichiarazione dei redditi o in una tempestiva dichiarazione integrativa, sempre che in giudizio i requisiti sostanziali del credito di imposta siano provati dal contribuente o incontestati dal fisco. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 296/2008, art. 1, commi da 280 a 283

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016; Cassazione, sezione V, sentenza n. 26550 del 21 dicembre 2016

200. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2473 del 10 giugno 2022. Presidente: D'Addea, Estensore: Fimmanò

Dichiarazione ultratardiva – Diritto al rimborso – Onere probatorio.

Ove il contribuente abbia inviato la dichiarazione dei redditi in via ultratardiva, ciò non comporta il venir meno dei crediti d'imposta che da essa scaturiscono, avendo in tal caso il contribuente l'onere di formulare una istanza a riguardo. Inoltre, incombe sul contribuente, il quale invochi il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito e a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poiché il credito fiscale non nasce da questa ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo. (I.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 27580 del 30 ottobre 2018

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA	pag. 233
RAPPRESENTANZA	pag. 234
PROCEDURE DI ACCERTAMENTO/REVISIONE	pag. 234
ACCERTAMENTO E CONTESTAZIONE VIOLAZIONI	pag. 234
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 235

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – DOGANE

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA

201. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 68 del 5 aprile 2022.

Presidente: Abate, Estensore: Cecchetti

Valori delle merci in dogana – Obbligo di sommare i diritti per lo sfruttamento commerciale dei marchi dovuti dal licenziatario al licenziante al valore delle merci importate – Mancanza di vincolo per il licenziatario di acquistare da un determinato fornitore – Non sussiste.

Il combinato disposto degli artt. 70, 71, 1 comma lett. c) e 72 del Codice Doganale dell'Unione porta a concludere che i diritti dovuti dal licenziatario al licenziante, per lo sfruttamento commerciale dei marchi, o royalties, debbano essere sommati al valore delle merci importate dichiarato in dogana solo nel caso in cui possano rappresentare una "condizione della vendita", cioè solo nel caso in cui l'acquirente sia obbligato a rivolgersi unicamente a un fornitore "legato" cioè collegato, anche di fatto, al licenziante (o altro soggetto a esso comunque collegato), che abbia titolo per pretendere il pagamento dei diritti di licenza, che divengono pertanto, condizione necessaria per l'esecuzione della vendita. In caso di mancata prova che il licenziante abbia "imposto" al licenziatario di acquistare i prodotti con il proprio marchio da uno specifico fornitore/venditore e che questo agisca anche come suo mandatario, potendo esigere il pagamento dei diritti di licenza, tali royalties non rileveranno ai fini della valutazione del valore delle merci in Dogana. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: artt. 70 e 71, Codice Doganale dell'Unione

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 8473/2018

202. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 72 dell'8 marzo 2022.

Presidente: Leotta, Estensore: Greco

Prescrizione obbligazione doganale – Interrotta in caso di spontanea rettifica del valore di importazione.

L'istanza di parte per la spontanea richiesta di rettifica delle operazioni di importazione nel senso di una maggiore, effettiva, debenza dei diritti di confine, rispetto a quanto originariamente dichiarato, costituisce un riconoscimento di debito ex art. 1988 c.c., idoneo ad interrompere la prescrizione ai sensi dell'art. 2944 del codice civile. Risulta pertanto applicabile l'art. 103 del Reg. UE 952/2013 il quale, se da un lato dispone che nessuna obbligazione doganale può essere notificata al debitore dopo la scadenza di un termine di tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale, dall'altro prevede che la prescrizione è da considerarsi interrotta dal riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere. Deve poi escludersi che possa applicarsi il termine di decadenza triennale di cui al co. 5 del d.lgs. 374/1990 in quanto la rettifica, diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente non è stata eseguita su iniziativa dell'ufficio come espressamente prevista dalla norma ma ad istanza di parte. Per quanto concerne, poi, il termine di novanta di giorni, previsto dall'art. 11, comma 6, del d.lgs. 374/1990, oltre il quale si determina il rigetto dell'istanza di revisione, esso non ha la natura di silenzio - provvedimento in quanto, a norma di legge, esso svolge solo la funzione di rendere possibile, per il contribuente, di rivolgersi all'organo giurisdizionale per ottenere la decisione richiesta, senza soffrire le conseguenze di una eventuale inerzia dell'organo amministrativo. Il decorso dei novanta giorni non estingue pertanto il potere dell'Ufficio di emettere un provvedimento di accoglimento successivo, e, in particolare, non trasforma, in tale caso, una revisione su istanza di parte in una su iniziativa d'ufficio. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: Reg. UE 952/2013, art. 103; d.lgs. 374/1990, art. 11, co. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 31085/2019

RAPPRESENTANZA

203. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 614 del 23 febbraio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi

Dazi all'importazione – Dichiarazione di immissione – Rappresentante indiretto – Responsabilità solidale – Sussiste.

Lo spedizioniere doganale, che agisce indirettamente per conto dell'importatore, adempie personalmente e integralmente alle obbligazioni derivanti dall'importazione e, pertanto, risponde personalmente, in solido con il dichiarante, del pagamento dei tributi e delle sanzioni derivanti da una dichiarazione doganale regolare ma infedele. (I.B.)

Riferimenti normativi: art. 77 c.d.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 31611 del 4 dicembre 2019

PROCEDURE DI ACCERTAMENTO/REVISIONE

204. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 829 del 22 marzo 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli

Accertamento – Revisione – Competenza territoriale Uffici doganali.

Competente per territorio all'attività di accertamento o di revisione dello stesso è esclusivamente la dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, vale a dire l'ufficio doganale dove si sono svolte le operazioni di importazione, atteso il carattere inderogabile della competenza territoriale, la quale può essere modificata solo per legge e non anche per esigenze interne agli uffici, pena la violazione del diritto di difesa del contribuente. Ne consegue che l'atto adottato da un ufficio incompetente è illegittimo per violazione delle norme che definiscono le attribuzioni del soggetto autore dell'atto. (F.M.)

Riferimenti normativi: c.d., art. 101, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 14786 del 5 luglio 2011

ACCERTAMENTO E CONTESTAZIONE VIOLAZIONI

205. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 270 del 27 gennaio 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo

Responsabilità intermediario – Onere probatorio Ufficio.

Posto che sul rappresentante indiretto incombe un obbligo di vigilanza rispetto alle informazioni fornite dall'importatore, al fine di valutare un'eventuale responsabilità dell'intermediario, spetta all'Agenzia delle Dogane dimostrare la reale violazione facendo riferimento all'atto della compilazione della dichiarazione doganale e valutando attentamente se le informazioni di cui disponeva o poteva disporre per via della propria funzione avrebbero dovuto farlo dubitare dei dati in suo possesso. (S.Be.)

Riferimenti normativi: artt. 77-79, c.d.u.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 16625/2020

206. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1566 del 7 giugno 2022.**Presidente: Duchi, Estensore: Duchi****Provvedimenti impositivi – Obbligo contraddittorio endo-procedimentale – Valutazioni previa emissione provvedimento.**

È, di regola, obbligatorio il contraddittorio endo-procedimentale prima dell'adozione di provvedimenti in applicazione della normativa doganale. Una sommaria presa in considerazione delle osservazioni difensive è da considerarsi insufficiente. La mancata osservanza di adempimenti doganali da parte del contribuente, anteriormente all'emissione del provvedimento, deve essere valutata insieme ad eventuali difficoltà oggettive, modifiche organizzative ovvero situazioni richiedenti misure ad hoc (i.e. la pandemia da Covid-19 che ha causato complicazione di vario genere, specie di liquidità, a tutti gli operatori commerciali). (M.O.)

Riferimenti normativi: c.d.u., art. 5, comma 2 e art. 22, par. 6, comma 1

DISCIPLINA SANZIONATORIA**207. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 5 del 10 gennaio 2022.****Presidente: Petrucci, Estensore: Cagnoli****Istituto della continuazione – Non si applica.**

In materia di dazi doganali, non trova applicazione, in sede di irrogazione delle relative sanzioni, l'istituto della "continuazione" (art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/1997), pur a fronte di violazioni della medesima indole, in quanto nella disciplina doganale ogni operazione è autonoma, compiutamente liquidata e rileva di per sé, mentre è estraneo il riferimento al "periodo d'imposta". (S.B.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: contra, Cass., sez. V, n. 25509 del 12 novembre 2020

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – ACCISE

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 237
RIMBORSO	pag. 237
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 237
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 238

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI – ACCISE

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

208. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 47 del 15 marzo 2022.

Presidente: Abate, Estensore: Ortore

Prodotti energetici – Aliquota ridotta per usi industriali – Locali utilizzati da società sportiva dilettantistica.

L'aliquota ridotta dell'accise sul gas naturale si applica all'utilizzo dedicato agli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fine di lucro: nel caso – come quello in esame – di attività secondarie di natura commerciale (bar, sala giochi, locali affittati per eventi ecc.) non sussistendo un vincolo di destinazione esclusiva tra l'attività principale e quella secondaria, andrà applicata l'aliquota ordinaria per uso civile. La disposizione agevolativa di cui all'articolo 26, c.3 TUA è norma di stretta interpretazione, e non può essere invocata nel caso in cui i locali siano destinati a scopi diversi dall'attività sportiva dilettantistica, mentre è applicabile per i locali destinati a strutture comunque annesse all'impianto (docce, spogliatoi ecc.). (F.D.T.)

Riferimenti normativi: art. 26, co. 3, d.lgs. 504/1995

RIMBORSO

209. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 219 del 24 gennaio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini

Addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica – Richiesta di rimborso all'Amministrazione finanziaria – Legittimazione straordinaria del cliente – Ammissibilità – Condizioni – Impossibilità o eccessiva difficoltà del recupero dell'imposta in capo al fornitore – Messa in liquidazione del fornitore – Non sufficienza – Termine di decadenza – Applicabilità in capo al cliente che chieda il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria – Sussistenza.

In tema di rimborso dell'accisa, il cliente è legittimato a richiedere il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria qualora sia impossibile o eccessivamente difficile agire contro il fornitore in ripetizione di indebito. A tal fine, non è rilevante che detto fornitore sia posto in stato di liquidazione, essendo necessario l'esperimento di azioni giudiziarie. In tema di accise, nei casi di legittimazione straordinaria del cliente a richiedere il rimborso dell'imposta direttamente all'amministrazione finanziaria, detta richiesta deve essere presentata entro il termine di decadenza biennale ex art. 14 TUA, e non entro il termine prescrizione decennale dell'azione di ripetizione d'indebito, applicabile quest'ultimo ai soli rapporti di diritto privato. (E.B.)

Riferimenti normativi: TUA, articolo 14

DISCIPLINA SANZIONATORIA

210. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1238 del 2 maggio 2022.

Presidente: Biancospino, Estensore: Dolci

Dichiarazione infedele – Omesso versamento – Cumulabilità – Esclusione.

In tema di accise sull'energia elettrica, la sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 504 del 1995 – riguardante condotte di evasione totale o parziale dell'imposta, mediante dichiarazione infedele – e quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 – che colpisce

l'omesso versamento in tutto o in parte, entro le prescritte scadenze, dell'imposta dichiarata come dovuta – non sono cumulabili, in quanto volte a sanzionare due distinti comportamenti di tipo omissivo ed in quanto, accertata l'evasione (o la tentata evasione) dell'imposta, non può essere contestato l'omesso pagamento dell'imposta, postulando questo che la dichiarazione del contribuente sia stata veritiera o affetta da meri, involontari, errori materiali o di calcolo e che, dunque, l'evasione non vi sia stata. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUA, art. 59, comma 1, lett. c); d.lgs. 471/97, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 22342 del 15 ottobre 2020

DECADENZA E PRESCRIZIONE

211. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 65 del 1° marzo 2022.

Presidente: Santangelo, Estensore: Greco

Istanza di annullamento in autotutela – Impugnabilità dell'atto di diniego – Non ammessa in presenza di definitività del rapporto tributario.

In presenza di rapporto tributario già definito per mancata di impugnazione dell'atto presupposto, l'atto di diniego non è più impugnabile perché, in caso contrario, ciò darebbe luogo ad una indebita riammissione nei termini, in evidente contrasto con il principio di certezza del diritto, e in violazione del principio di definitività ed inoppugnabilità degli atti, per decorso dei termini decadenziali posti a garanzia fondamentale del nostro ordinamento giuridico, non rientrando negli interessi generali della Pubblica Amministrazione l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario dell'addizionale provinciale dell'accisa sull'energia elettrica prevista dall'art. 6, c. 1, lett. c), del d.l. n. 511/1988 e successivamente abrogata dall'art. 4, c. 10, del d.l. 16/2012. L'Amministrazione non è pertanto tenuta a pronunciarsi sulla richiesta di annullamento dell'atto inoppugnabile in sede di autotutela, dal momento che costituisce una prerogativa della discrezionalità assegnata all'Amministrazione finanziaria, senza che il contribuente possa far valere la lesione di un suo diritto quando sia decaduto dai termini per proporre ordinario ricorso che, nel caso di specie, doveva essere presentato entro due anni dalla soppressione dell'addizionale provinciale sulle accise (01/01/2012), ai sensi dall'art. 14, comma 2, TUA. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.l. 511/1988, art. 6, c. 1, lett. c); d.l. 16/2012, art. 4, c. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 15504/2020; Cass., sent. 15505/2020

Titolo III FINANZA LOCALE

CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI	pag. 239
CONTRIBUTO CONSORTILE	pag. 239
COSAP/TOSAP	pag. 239
ICI/IMU/IMIS	pag. 240
Abitazione principale e relative pertinenze	pag. 240
Fabbricati rurali ad uso strumentale	pag. 245
Terreni	pag. 245
Aree edificabili	pag. 247
Altri fabbricati	pag. 249
Fabbricati Gruppo Catastale	pag. 257
ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)	pag. 261
IRAP	pag. 265
Requisiti oggettivi	pag. 265
Requisiti soggettivi	pag. 269
TARES/TARI/TARSU	pag. 272
Tariffa	pag. 272
ALTRO	pag. 276

Titolo III FINANZA LOCALE

CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI

- 212. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 821 del 5 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**

Area di servizio – Ostentazione del marchio – Finalità pubblicitaria – Non sussiste.

In tema di imposta di pubblicità, non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo previsto dall'art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993 i cartelli situati all'interno delle stazioni di servizio che, in prossimità dei diversi distributori, indicano il tipo di carburante somministrato, trattandosi di messaggi privi di contenuto pubblicitario, che esplicano una funzione essenzialmente informativa e segnaletica rivolta alla clientela che entra nell'area di rifornimento dei combustibili. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 17624 del 21 giugno 2021

CONTRIBUTO CONSORTILE

- 213. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 53 del 17 febbraio 2022. Presidente: Pipponzi, Estensore: Pipponzi**

Consorzi – Contributi consortili – Beneficio fondiario - Rapporto sinallagmatico – Vantaggio - Onere della prova.

La mera inclusione di un bene in un ambito consortile non ha rilievo in “re ipsa” e non è, in genere, sufficiente per attestare il beneficio in favore del contribuente perché il c.d. beneficio fondiario del consorzio deve essere diretto, specifico ed aumentare la qualità del bene, ciò grazie alle opere del consorzio medesimo. Tuttavia, in difetto di specifica contestazione del piano di contribuzione e del piano di classifica, grava sul contribuente l'onere di fornire la prova della carenza del vantaggio fondiario, in relazione alle opere di bonifica e manutenzione effettuate dal Consorzio. (F.S.)

Riferimenti normativi: r.d. 215/1933, art. 10, comma 1, art. 860 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 8960 del 14 ottobre 1996; Cassazione, sez. I, sentenza n. 7511 dell'8 luglio 1993; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 21104 del 7 agosto 2019

COSAP/TOSAP

- 214. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 504 del 21 febbraio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Tosap – Soggettività di imposta – Gestore infrastruttura.

È da considerarsi soggetto passivo di imposta il solo soggetto che gestisce l'infrastruttura pubblica in forza di un rapporto concessorio con il competente Comune per l'occupazione del suolo pubblico, a nulla rilevando il/i soggetto/i utilizzatore/i della stessa infrastruttura. Diversamente opinando si finirebbe per consentire un ingiustificato aumento dell'imposizione fiscale da parte del Comune interessato, dato che questo avrebbe la possibilità di ottenere più volte l'imposta per la medesima occupazione. (A.Da.)

Riferimenti normativi:

215. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1220 del 29 marzo 2022. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola

Tosap – Legittimazione passiva.

In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, la legittimazione passiva del rapporto tributario, in presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, spetta, ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. 15 novembre 1993, n.507, esclusivamente al soggetto titolare di tale atto e solo in mancanza di questo, all'occupante di fatto, rimanendo irrilevante, ai fini passivi dell'imposta, l'utilizzazione del suolo pubblico consentita a soggetti terzi in virtù di atto di natura privatistica. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

216. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2730 del 29 giugno 2022. Presidente: Guicciardi, Estensore: Palma

Tosap – Soggettività passiva – Titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione – È tale – Occupante di fatto – Carattere residuale.

L'art. 39 d.lgs. 507/1993 individua in prima battuta, quale soggetto passivo Tosap, "il titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione" e solo in mancanza di quest'ultimo, l'occupante di fatto. Chi occupa sine titolo il suolo pubblico non è tenuto a pagare il tributo, essendovi obbligato il soggetto munito di titolo abilitativo all'occupazione. Quindi, la soggettività passiva prevista per l'occupante di fatto, anche abusivo, rappresenterebbe un'ipotesi del tutto residuale, che ricorrerebbe solo nel caso in cui vi sia "mancanza" di un provvedimento concessorio o autorizzatorio. Il riferimento contenuto nell'art. 1, comma 848, della legge 30.12.2020, stabilendo che "per le occupazioni permanenti del territorio comunale, con cavi e condutture, da chiunque effettuata per la fornitura di servizi di pubblica utilità, quali la distribuzione ed erogazione di servizi di telecomunicazione ... il canone è dovuto dal soggetto titolare dell'atto di concessione dell'occupazione del suolo pubblico e dai soggetti che occupano il suolo pubblico, anche in via mediata", non si applica retroattivamente, trattandosi di disciplina innovativa. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: art. 39 d.lgs. 507/1993; art. 1, co. 848, l. 30.12.2020

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., SS.UU., n. 8628 del 7.05.2020

ICI/IMU/IMIS

Abitazione principale e relative pertinenze

217. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 46 del 31 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Della Vecchia

Abitazione principale – Pluralità di unità abitative – Fusione – Decorrenza – Modifica catastale – Non necessaria.

La fusione di tre unità immobiliari diventate unica abitazione principale non decorre necessariamente dalla dichiarazione catastale che ha natura di dichiarazione di scienza e costituisce atto iniziale del procedimento amministrativo di classamento degli immobili e di determinazione delle relative rendite catastali; il contribuente ha diritto di modificare senza limite temporale la situazione di fatto o di diritto oggetto di dichiarazione.

L'utilizzo contemporaneo di più unità immobiliari non preclude l'utilizzo per tutte dell'aliquota agevolata stabilita per l'abitazione principale poiché non assume rilievo il numero delle unità catastali ma la prova dell'effettiva utilizzazione ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato. Tale prova è fornita da: licenza edilizia rilasciata al dante causa

della ricorrente per costituire unica unità abitativa, assenza di cucina negli immobili al piano secondo e terzo, assenza di servizi al piano primo e terzo, unica autorimessa (mq. 27) per l'intero fabbricato, esistenza di una sola utenza, rispettivamente per acqua e gas, intestata alla ricorrente nonché dichiarazione di parente della ricorrente sullo stato dell'immobile. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 6216/20

**218. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 56 del 23 febbraio 2022.
Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Imu – Abitazione principale – Esenzione – Nucleo familiare.

L'esenzione prevista per l'abitazione principale si configura non soltanto quando il possessore e il suo nucleo familiare dimorano stabilmente nell'immobile, ma quando contestualmente vi risiedono anagraficamente. Mancando anche solo uno dei requisiti l'unità immobiliare non può definirsi abitazione principale. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Brescia, sez. II, sentenza n. 152 del 9 maggio 2022

**219. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 61 del 24 febbraio 2022.
Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Imu – Esenzione abitazione principale – Coniugi con residenze diverse.

Ai fini dell'esenzione Imu per l'abitazione principale, il legislatore ha voluto unificare i concetti di residenza anagrafica e di dimora abituale, riconoscendo le caratteristiche proprie per accedere al regime agevolativo soltanto allorquando sussistano contemporaneamente. Di conseguenza, a prescindere dalle modifiche normative introdotte con l'art. 5-decies, l. n. 215/2021 a cui dev'essere riconosciuto valore di "interpretazione autentica", l'agevolazione Imu sull'abitazione principale non può trovare applicazione se marito e moglie hanno fissato la propria residenza anagrafica in immobili situati in comuni diversi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 215/2021, art. 5-decies

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 20130 del 24 settembre 2020

**220. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 82 del 23 marzo 2022.
Presidente: Maddalo, Estensore: Perini**

Imu – Abitazione principale – Nucleo familiare – Fusione fisica di immobili – Dato catastale – Prevalenza.

In tema di Imu, l'esenzione per abitazione principale del nucleo familiare non opera se, nonostante la fusione fisica di due immobili, ciascun coniuge sia rimasto proprietario esclusivo di una unità autonomamente iscritta in catasto. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 13 co. 2 d.l. 2012/2011

**221. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 82 del 23 marzo 2022.
Presidente: Maddalo, Estensore: Perini**

Imu – Abitazione principale – Proprietà distinte ed autonome dei coniugi – Esenzione – Esclusione.

In tema di Imu, non si applica l'esenzione per l'abitazione principale se nell'uso è stato creato un solo appartamento, ma il dato catastale rilevi la presenza di due distinte ed autonome unità immobiliari, nemmeno passibili di fusione catastale per la diversità della ditta. Infatti la creazione di un'unica unità immobiliare mediante fusione di due unità autonome preesistenti è possibile solo laddove il proprietario (ditta) sia il medesimo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 13 co. 2 d.l. 2012/2011

**222. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 82 del 23 marzo 2022.
Presidente: Maddalo, Estensore: Perini**

Imu – Abitazione principale – Agevolazione – Pluralità di unità immobiliare – Esclusa.

In tema di Imu, il contribuente non può applicare le agevolazioni previste dall'art. 13 co. 2 d.l. 2012/2011 per più di una unità immobiliare dove dimora e risiede anagraficamente il nucleo familiare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 13 co. 2 d.l. 2012/2011

**223. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 3 del 12 gennaio 2022.
Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Imu – Avviso di accertamento – Esenzione.

In materia di esenzione Imu, sebbene non sussista un obbligo dichiarativo per gli immobili adibiti ad abitazione principale, possedendo il Comune i dati anagrafici dai quali rilevare l'abitazione presso la quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente, tale obbligo torna in reviviscenza nell'ipotesi in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel medesimo territorio comunale. In tal senso, la dichiarazione Imu ha natura costitutiva dell'esenzione; pertanto, i componenti di un medesimo nucleo familiare sono obbligati a indicare quale degli appartamenti di proprietà a loro riconducibili debba essere considerato abitazione principale, e quale/i, invece, gravato/i dall'imposta. (F.T.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13

224. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 43 del 31 gennaio 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Definizione di abitazione principale – Condizioni concorrenti della dimora abituale e della residenza anagrafica – Necessità.

Ai fini dell'esclusione dell'Imu sull'abitazione principale devono ricorrere due concorrenti condizioni, e cioè il possessore e i componenti del suo nucleo familiare, coniuge incluso, devono dimorare abitualmente nell'immobile e devono risiedere nello stesso anagraficamente. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

225. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1465 del 24 maggio 2022. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella

Tassazione aree pertinenziali – Vincolo pertinenziale – Prova.

L'esistenza di pertinenzialità di un terreno deve essere verificata in base a concreti elementi fattuali dimostrativi del necessario ed insostituibile vincolo di funzionale dell'area rispetto al manufatto principale. Sul punto la Suprema Corte ha statuito che "in materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale (che grava sul contribuente) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico; se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo) non può avere valenza tributaria perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite". (G.Za.)

Riferimenti normativi: art. 21, comma secondo, TUR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. n. 25170/2013

226. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1797 del 21 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Curami

Ravvedimento operoso – Esenzione Imu – Sussiste.

In tema di Imu, la mancata presentazione della dichiarazione comporta l'applicabilità delle relative sanzioni ma non preclude, in caso di ravvedimento del contribuente ai sensi dell'art. 2 comma 1 del d.l. n. 16/2012, la possibilità di fruire di benefici fiscali o regimi opzionali. Al ricorrere dunque dei presupposti oggettivi, soggettivi, sostanziali e formali per l'applicazione di tale ravvedimento, il contribuente non decade dal beneficio dell'esenzione Imu, qualora applicabile. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, d.l. n. 16/2012

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 1337 del 30 giugno 2016

227. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 63 del 1° marzo 2022. Presidente: Santangelo, Estensore: Santangelo

Imu – Abitazione principale – Nucleo familiare – Non separabile.

L'agevolazione relativa all'abitazione principale a fini Imu non può essere riconosciuta nell'ipotesi in cui due coniugi, non separati legalmente, abbiano la propria abitazione in due differenti immobili in quanto il nucleo familiare resta unico ed unica pertanto dovrà essere anche l'abitazione principale riferibile al medesimo nucleo, con la conseguenza che il contribuente il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto dell'abitazione principale del suo nucleo familiare. Il godimento di tale esenzione comporterebbe infatti la possibilità per lo stesso nucleo familiare di usufruire di una doppia esenzione per una doppia abitazione principale. È irrilevante la circostanza secondo cui non avendo il coniuge usufruito di alcuna agevolazione vi sarebbe una lesione del principio di capacità contributiva in quanto nel caso di specie nessuno dei due coniugi fruirebbe dell'agevolazione, perché quello che viene a mancare è proprio il presupposto per l'applicazione della norma, e cioè la circostanza di fatto che vi sia un nucleo familiare che abbia un'unica residenza e un unico domicilio. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 21873/2020

228. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 83 del 21 marzo 2022. Presidente: Fazio, Estensore: Renzi

Abitazione principale – Esenzione – Condizioni.

In tema di Imu, l'esenzione prevista per la casa principale dall'art. 13 comma 2 del d.l. n. 201 del 2011 richiede non soltanto che il possessore e il suo nucleo familiare dimorino stabilmente in tale immobile, ma altresì che vi risiedano anagraficamente. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011; art. 13, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 4166/2020

229. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 161 del 3 giugno 2022. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi

Pertinenze – Esclusione da tassazione autonoma – Precisi elementi che il bene sia posto ad effettivo servizio del bene principale – Sussiste.

L'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali prevista dall'art. 2, d.lgs. n. 504/92 è di natura eccezionale, di talché è applicabile solo quando il vincolo pertinenziale

discenda da precisi elementi che dimostrino sia la volontà del titolare, sia il fatto oggettivo che il bene sia posto a servizio o ornamento del fabbricato e che non sia possibile una diversa destinazione senza una radicale trasformazione. (A.Q.)

Riferimenti normativi: l. n. 160/19, art. 1, comma 741; d.lgs. n. 504/92, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8367 del 27 aprile 2016

230. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 812 del 4 marzo 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi

Contratto di leasing finanziario – Soggetto passivo Imu – Locatario – Inadempimento all’obbligo di pagamento – Non determina responsabilità del locatore.

Nell’ambito dei contratti di leasing finanziario, il soggetto passivo Imu è esclusivamente l’utilizzatore, il quale, ai sensi dell’art. 9, co. 1, d.lgs. n. 23/2011, è obbligato a corrispondere tale imposta per tutta la durata del contratto, ovvero sino al momento della restituzione dell’immobile locato alla società di leasing, la quale rimane del tutto estranea al rapporto d’imposta fino a tale momento, anche in caso di sopravvenuto inadempimento all’obbligo impositivo da parte del soggetto passivo. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, co.1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 19166 del 17 luglio 2019

231. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2282 del 30 maggio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli

Presupposto Imu – Abitazione principale – Nucleo familiare – Dimora abituale.

L'esenzione prevista per la casa principale richiede non soltanto che il possessore e il suo nucleo familiare dimorino stabilmente in tale immobile, ma altresì che vi risiedano anagraficamente. Tenuto conto che l'art. 13 co. 2 d.l. 201/2011 fa espresso richiamo solo all'ipotesi di residenze diverse dei coniugi ma nello stesso Comune, deve essere evidenziato che la norma non prevede esplicitamente il caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili non solo diversi, ma anche situati in differenti comuni. Ne discende che, nel caso in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'abitazione principale ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 17/01/2021, n. 1199

232. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2297 del 31 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Presupposto Imu – Tassabilità area pertinenziale – Criterio – Destinazione effettiva.

In tema di Ici, l'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali presuppone l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, secondo la relativa definizione contenuta nell'art. 817 c.c. (G.G.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 817

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 12/01/2017, n. 570

Fabbricati rurali ad uso strumentale**233. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 20 del 22 marzo 2022.****Presidente: Vacchiano, Estensore: Galli****Requisiti per l'attribuzione della qualifica di ruralità agli immobili strumentali – Impianti di biotermia – Possibilità di essere considerati rurali – Sussiste.**

In materia di Imu, il requisito della ruralità non discende dalla natura soggettiva di chi possiede l'immobile, né dall'ubicazione dello stesso, ma dalla sua destinazione all'esercizio di attività di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali. Su queste premesse, agli impianti di biotermia può essere attribuita la qualifica di "ruralità" se gli stessi vengono impiegati nella produzione di biogas. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. 557/93, art. 9, comma 3-bis***234. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 50 del 30 giugno 2022.****Presidente: Deantoni, Estensore: Galli****Variatione o attribuzione di rendita con riconoscimento della ruralità – Efficacia dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di annotazione della variazione o attribuzione – Sussiste – Efficacia retroattiva della variazione o attribuzione – Non sussiste.**

Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili, nel caso in cui la variazione o attribuzione di rendita venga proposta dal contribuente attraverso la procedura Docfa, la nuova rendita produce effetti dal primo gennaio dell'anno successivo a quello in cui la variazione viene annotata negli atti, con esclusione di ogni efficacia retroattiva della variazione, la quale è sì rilevante per i cinque anni antecedenti a quello in cui sono state presentate le domande di annotazione di ruralità, ma esclusivamente per quelle domande inoltrate fino alla data del 30 settembre 2011. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.l. n. 70/11, art. 7, comma 2-bis**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI-5, sentenza n. 26505 del 8 novembre 2017***235. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 124 del 6 giugno 2022.****Presidente: Calia, Estensore: Calia****Immobili strumentali all'attività agricola – Esenzione Imu – Non Sussiste.**

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Provinciale di Pavia ha escluso la spettanza di esenzione ai fini Imu relativamente a immobili strumentali all'attività agricola in considerazione del fatto che gli immobili in questione non avevano ottenuto il riconoscimento di ruralità. (G.O.)

*Riferimenti normativi: l. n. 147/13, art. 1**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 18565 del 2009; Cassazione, sentenza n. 12303 del 2020; Cassazione, sentenza n. 3226 del 2021; Corte Cost., n. 115 del 2015****Terreni*****236. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 623 del 23 febbraio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta****Esenzione per imprenditori agricoli – Pensionamento – Non rileva.**

Ai fini Imu, sono esenti da imposizione tutti i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali, iscritti alla previdenza agricola, ancorché già pensionati. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, art. 13, co. 2

- 237. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 623 del 23 febbraio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta**

Coltivatori diretti e imprenditori agricoli – Iscrizione previdenza agricola – Esenzione Imu – Sussiste.

Sono esenti dall'Imu i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, anche se già pensionati, indipendentemente dall'ubicazione dei terreni stessi, e sono considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dagli stessi soggetti, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvopastorale. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 2

- 238. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 870 dell'8 marzo 2022. Presidente: Marini, Estensore: Marini**

Regime agevolativo Imu – Estensione del campo di applicazione del regime agevolativo Imu al pensionato.

Il regime agevolativo Imu, previsto dall'art. 2, co. 1, lett. b), d.lgs. n. 504/1992 e dall'art. 13, co. 2, d.l. n. 201/2011, deve essere riconosciuto anche ai pensionati che continuano a svolgere l'attività agricola e mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola, stante la loro assimilazione alla categoria del coltivatore diretto, come prevista dall'art. 78-bis, d.l. n. 104/2020. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 104/2020, art. 78-bis; d.lgs. 504/1992, art. 2, co. 1, lett. b); d.l. 201/2011, art. 13, co. 2

- 239. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2279 del 30 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Imposta comunale sugli immobili – Avviso di accertamento – Valori di riferimento delle aree fabbricabili – Determinazione con delibera della giunta comunale – Sufficiente.

In tema di imposta comunale sugli immobili (Ici), l'avviso d'accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale avente valore presuntivo e da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; art. 36, comma 2, d.l. 223/2006

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 5 luglio 2017, n. 16620

- 240. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2558 del 15 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Ambito territoriale estrattivo – Giacimenti – Presupposto dell'imposta – Possesso – Destinazione effettiva o potenziale – Irrilevanza.

Non vi è alcuna differenza nel trattamento fiscale dei terreni inseriti negli ambiti territoriali estrattivi e di quelli inseriti nei c.d. giacimenti. Sono tutti assoggettabili ad Imu sulla base del solo possesso e considerando il valore venale dei beni. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13

Aree edificabili**241. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 7 del 4 gennaio 2022.****Presidente: Platania, Estensore: Platania****Area destinata a cava ma avente potenzialità edificatoria – Qualificazione dell'area come non agricola – Legittimità.**

In materia di Imu, non vale ad escludere la qualificazione dell'area come edificabile la circostanza che la stessa sia destinata a cava e ad attività estrattiva, venendo in rilievo esclusivamente la potenzialità edificatoria del terreno, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, con conseguente applicazione dell'imposta da calcolarsi sulla base del valore venale del cespite. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 351 del 13 gennaio 2021***242. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 60 del 2 marzo 2022.****Presidente: Mottola, Estensore: Coltro****Imu – Area edificabile – Elementi da considerare per la determinazione del valore venale.**

In materia di Imu, ai fini della determinazione del valore imponibile delle aree edificabili si deve avere riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, infine ai prezzi medi di vendita di aree aventi analoghe caratteristiche rilevati sul mercato. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, comma 5***243. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione n. 13, sentenza n. 845 del 23 marzo 2022. Presidente: Davigo, Estensore: Gittardi****Area fabbricabile – Nozione – Sussistenza di vincoli o destinazioni urbanistiche – Esclusione.**

In tema di imposta municipale propria (Imu), la nozione di area edificabile non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo, giacché tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali connesse alla possibilità di trasformazione urbanistico-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, sicché la presenza di tali vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile. (F.M.)

*Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 9510 dell'11 aprile 2008***244. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 966 del 5 aprile 2022.****Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo****Vincoli inedificabilità assoluta – Non sussiste tassazione – Vincoli di destinazione – Sussiste tassazione.**

Ai fini della tassabilità ai fini Imu di un'area va tenuto distinto il concetto di vincoli di inedificabilità assoluta e vincoli di destinazione: questi ultimi, infatti, non fanno venir meno l'originaria natura edificabile. Pertanto, in presenza di vincoli di destinazione, deve essere analizzato in concreto il contenuto degli strumenti urbanistici locali ai fini di accertare la concreta potenzialità edificatoria dell'area, così valutare a pieno il valore venale dell'area. (G.Na.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14503 del 15 luglio 2016; Cassazione, sentenza n. 14763 del 15 luglio 2015

245. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1774 del 20 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Base imponibile – Potenzialità edificatoria – Atto amministrativo – Necessità.

Ai fini della tassazione Imu dei terreni come aree edificabili, non è sufficiente una astratta edificabilità conseguente al fatto che non esistano sull'area vincoli assoluti in senso contrario, ma occorre che vi sia almeno un atto amministrativo in tal senso da parte dell'amministrazione comunale. La potenzialità edificatoria dell'area deve, infatti, costituire, ai fini fiscali, un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e deve rappresentare un indice adeguato di capacità contributiva, a norma dell'art. 53 Cost. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 36 d.l. n. 223/2006; art. 53 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 25506 del 28 settembre 2006

246. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 78 del 4 aprile 2022. Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo

Aree di terza fascia – Mancanza di piani e permessi per costruire nella prima e nella seconda fascia – Edificabilità – Esclusione.

I terreni, pur inseriti nel Prg come aree edificabili, sono al contrario inedificabili, in quanto il Pgt li classifica tra le "aree relative alla terza quota di sviluppo" (terza fascia) e quindi la loro edificabilità è condizionata dalla eventuale ed ipotetica edificazione della prima quota e della seconda quota di sviluppo. Non essendo stati rilasciati i permessi a costruire nelle aree interessate (prima, seconda e terza fascia edificabile) non vi è stata alcuna edificazione o insediamento quindi esistono presumibilmente tempi molto lunghi perché le aree in oggetto divengano effettivamente edificabili; allo stato non si possono dunque tassare quali aree edificabili. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 2 d.lgs. 504/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 13/10/2017, n. 24122

247. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 176 del 10 giugno 2022. Presidente: Petrucci, Estensore: Surano

Area divenuta edificabile – Mancata comunicazione al proprietario del mutamento di destinazione – Concreto pregiudizio alla difesa del contribuente – Illegittimità dell'accertamento.

La mancata comunicazione al contribuente, da parte del Comune, in violazione dell'art. 31, comma 20, l. n. 289/2002, dell'avvenuta attribuzione, ad un terreno, della natura di area edificabile, non rileva ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento Imu, salvo che risulti in concreto pregiudicata la difesa del contribuente perché l'atto non dia conto dell'iter amministrativo che ha determinato il passaggio, né dei criteri di scelta utilizzati per l'attribuzione del valore imponibile. (A.Q.)

Riferimenti normativi: l. n. 289/02, art. 31, comma 20; d.lgs. n. 504/92, art. 5

248. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 826 del 7 marzo 2022. Presidente: Proietto, Estensore: Latti

Esenzione Imu – Beni merce – Obbligo dichiarativo – Termine di decadenza – Perentorio – Presentazione di apposita dichiarazione – Necessaria – Divieto di interpretazione analogica – Sussiste.

In ambito Imu, la condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale previsto dall'art. 2, d.l. n. 102/2013, per i fabbricati costruiti e destinati alla vendita, è rappresentata dalla formale presentazione di una dichiarazione, che l'impresa costruttrice deve presentare entro il

termine ordinario – e perentorio – di presentazione della dichiarazione di variazione relativa all'imposta municipale propria, utilizzando il modello ministeriale apposito. Solo attraverso tale attività il soggetto passivo può dare prova del possesso dei requisiti richiesti dalla norma, non potendo tale dichiarazione essere sostituita da qualsiasi altra forma di denuncia o comunicazione, in conformità a quanto previsto dall'art. 14 delle preleggi, che impone una interpretazione letterale delle norme che stabiliscono esenzioni. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 102/2013, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 21465 del 6 ottobre 2020 e Cass., sentenza 15407 del 21 giugno 2017

249. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2495 del 13 giugno 2022. Presidente: Malaspina, Estensore: Latti

Area edificabile – Piani Regolatori – Valore.

L'inclusione dei terreni nei Piani regolatori, pur essendo elemento idoneo per la valutazione ai fini della tassabilità degli stessi come edificabili ai fini fiscali, deve tener conto della reale situazione di fatto e di diritto. (I.R.)

Riferimenti normativi:

Altri fabbricati

250. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 80 del 23 marzo 2022. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo

Immobili merce – Esenzione – Decadenza – Modifica normativa.

In tema di Imu, non può ritenersi che la Legge di bilancio 2020 abbia abrogato le modalità di fruizione dell'esenzione per "immobili merce" in difetto di esplicita previsione normativa. Neppure implicitamente può ritenersi abrogato l'art. 2 comma 5 bis del d.l. n. 102/2013, poiché le sue modalità adempiono alla precisa funzione di rendere possibili gli opportuni controlli da parte dell'ente impositore. Infatti, l'art. 1 comma 769, l. n. 160/2019 non disciplina i rimedi e gli effetti della mancata dichiarazione per cui a tale fattispecie non può che continuare ad applicarsi l'art. 2 comma 5 bis citato, che manifestamente non appare in contrasto con l'art. 1, comma 769. Né possono reputarsi sufficienti una dichiarazione non circostanziata o una dichiarazione tardiva, anche circostanziata, che, se possibile, sarebbe stata prevista dalla norma, come comunemente accade proprio per le dichiarazioni tardive. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 13 d.l. 201/2011; art. 2, comma 5 bis, d.l. 102/2013; articolo 1, comma 769, l. 160/2019

251. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 24 dell'11 febbraio 2022. Presidente: Febbraro, Estensore: Febbraro

Iscrizione in catasto – Attribuzione della rendita – Valore.

La mera iscrizione nel catasto di una unità immobiliare non integra una presunzione assoluta, "iuris et de iure", di attribuzione all'unità della relativa rendita, quanto piuttosto una presunzione "iuris tantum", e quindi relativa. Ricade, pertanto, sulla parte interessata l'onere probatorio di dimostrare che al cespite in questione non debba attribuirsi alcuna rendita catastale perché pertinenziale. (A.Z.)

Riferimenti normativi:

252. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 55 del 29 marzo 2022.**Presidente: Spera, Estensore: Spera****Fabbricati di nuova costruzione – Iscrizione a catasto presupposto sufficiente per l'imposizione – Rilascio del certificato di abitabilità – Irrilevanza.**

In materia di Imu, l'iscrizione nel catasto edilizio dell'unità immobiliare costituisce di per sé presupposto sufficiente perché l'unità sia considerata fabbricato e, di conseguenza, assoggettabile all'imposta prevista, laddove per i fabbricati di nuova costruzione i criteri alternativi dell'ultimazione dei lavori o di utilizzazione del fabbricato assumono rilievo solo per l'ipotesi in cui il fabbricato di nuova costruzione non sia ancora iscritto in catasto. Il rilascio del certificato di abitabilità non costituisce invece presupposto per l'applicazione dell'imposta non potendosi desumere il contrario dal tenore dell'art. 8, comma 1, d.lgs. 504/1992, il quale si riferisce esclusivamente all'ipotesi di fabbricati dichiarati inagibili ed inabitabili a seguito di perizia dell'ufficio tecnico comunale, e di fatto non utilizzati. (F.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, artt. 2 e 8**Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza n. 24924 del 10 ottobre 2008; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 8781 del 30 aprile 2015; Cass. civ., sez. V, sentenza n. 26054 del 16 dicembre 2016; Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 3436 del 6 febbraio 2019; Cass. civ., sez. V, ordinanza n. 11646 del 3 maggio 2019***253. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 11 del 18 febbraio 2022. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli****Immobile accatastato ma non ancora ultimato – Assoggettabilità ad imposta – Sussiste.**

È soggetta ad Imu l'unità immobiliare già iscritta in catasto anche se non ancora ultimata, atteso che la previsione di cui all'art. 2 del d.lgs. 504/1992, secondo la quale l'imposta risulta applicabile dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione dell'immobile, acquista rilievo nel residuo caso in cui la stessa unità non risulti ancora accatasta. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1***254. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 35 del 24 maggio 2022.****Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano****Contratto di leasing di bene immobile – Risoluzione per contratto – Mancata riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore – Soggettività passiva in capo al concedente – Sussiste.**

In materia di Imu, in caso di locazione finanziaria la soggettività passiva va attribuita al soggetto che, in vigenza di detto rapporto contrattuale, ha la detenzione autonoma e qualificata dell'immobile. Venuto meno il vincolo giuridico a seguito di risoluzione del contratto, la soggettività ritorna in capo al concedente indipendentemente dalla riconsegna del bene, posto che per la legge assume rilievo ai fini dell'identificazione del contribuente non già il trasferimento del bene tra le parti, ma la mera efficacia del contratto in esame. (Da.C.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 1**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 34243 del 20 dicembre 2019***255. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 5 del 13 gennaio 2022.****Presidente: Maggipinto, Relatore: Aondio****Locazione finanziaria – Soggettività passiva del proprietario – Mancata riconsegna del bene – Non rileva.**

In caso di risoluzione del contratto, la mancata riconsegna del bene origina una situazione illegittima che non determina il perdurare degli effetti del contratto medesimo. Il soggetto passivo dell'Imu è il proprietario dell'immobile, anche nel caso in cui il bene sia detenuto da un

terzo (come nel caso della locazione), non potendosi qualificare l'ex locatario del bene quale possessore essendone solamente mero detentore. La soggettività passiva è attribuita al locatario per la sola durata del contratto. (F.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9; d.l. 201/2011, art. 13

256. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 30 del 17 gennaio 2022. Presidente: Pipponzi, Estensore: Pipponzi

Esenzione a favore degli enti pubblici – Ufficio locale della Motorizzazione civile – Appartenenza alla categoria degli enti pubblici – Esclusione – Possesso dell'immobile a titolo di proprietà o altro diritto reale per fruire dell'esenzione – Necessità.

Non può essere considerato esente da Imu l'immobile concesso in locazione all'Ufficio locale della Motorizzazione Civile, non appartenendo tale ufficio alla categoria degli enti pubblici, quali lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, i consorzi tra detti enti, o gli enti del servizio sanitario nazionale, fermo restando che la legge esige, ai fini dell'esenzione in questione, che l'immobile, adibito esclusivamente ad un compito istituzionale dell'ente pubblico, debba essere posseduto dallo stesso a titolo di proprietà o altro diritto reale, e non condotto in locazione. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9, comma 8

257. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 466 del 16 febbraio 2022. Presidente, Estensore: Pilello

Docfa – Modifica rendita catastale – Applicabilità retroattiva.

La modifica della rendita catastale a seguito di Docfa è applicabile sin dall'epoca della variazione materiale che ha portato alla modificazione delle evidenze catastali, diversamente dall'efficacia della modifica stessa, coincidente, invece, con la notificazione dell'atto. La conseguente infedeltà della dichiarazione Imu ha quindi effetto retroattivo e l'autonoma violazione per ciascun anno di imposta interessato permane fino al momento della presentazione della stessa dichiarazione Imu. (A.Da.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sent. n. 3160/2011; Cass. sent. n. 932/2009

258. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1001 del 6 aprile 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi

Pertinenzialità dell'area al fabbricato principale – Graffatura in catasto – Non rileva.

Secondo un condivisibile orientamento giurisprudenziale, la presenza o meno di segni grafici sui fogli catastali (cd. graffatura) non costituisce elemento decisivo per stabilire se un'area possa essere considerata pertinenza rispetto ad un'altra. Per il riconoscimento del rapporto di pertinenzialità occorre, infatti, una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi, che non si risolva in un mero collegamento funzionale muovibile ad libitum, quale invece, nella specie, una mera recinzione dell'area. (G.P.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 5755 del 2005; Cass., sent. n. 25170 del 2013

259. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1003 del 6 aprile 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi

Imu – Tari – Assoggettabilità di un elemento di rete di comunicazione elettrica ad alta velocità – Non sussiste.

È fondata l'istanza di rimborso Imu e Tari che, in assenza di previa dichiarazione d'imposta da parte del contribuente, si basi sul combinato disposto degli artt. 12, comma 2, e 15, primo comma, del d.lgs. 15 febbraio 2016, n. 33, in base ai quali, a decorrere dall'1 luglio 2016, gli elementi di reti di comunicazione elettronica ad alta velocità e le altre infrastrutture di reti

pubbliche di comunicazione non costituiscono unità immobiliari ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale. In proposito si osserva che il citato art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 33 del 2016 ha introdotto un nuovo periodo all'art. 86, comma 3, del Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259 il quale stabilisce che "di accesso a banda ultralarga, effettuate anche all'interno di edifici, da chiunque posseduti, non costituiscono unità immobiliari ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale". Il successivo art. 15, primo comma, prevede a sua volta che tali disposizioni si applicano a decorrere dall'1 luglio 2016. Pertanto, dalla semplice lettura delle disposizioni, si evince che il regime di favore da esse introdotto non è subordinato alla presentazione di alcuna dichiarazione da parte del contribuente, ma opera automaticamente dal secondo semestre dell'anno 2016. (E.C.)

Riferimenti normativi: art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 33 del 2016

260. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1076 del 12 aprile 2022.
Presidente: Saresella, Estensore: Mambriani

Effetti fiscali – Vendite con riservato dominio – Soggettività passiva.

Gli effetti fiscali delle vendite immobiliari con patto di riservato dominio sono fatti incombere sull'acquirente e in tal senso deve essere interpretato a fini Imu l'art. 19 del d.lgs. 23/2011. Esso, del resto, indica tra i soggetti passivi dell'imposta una serie di soggetti che sono titolari di rischi e benefici relativi al possesso dell'immobile, pur non essendone ancora proprietari e pur essendo titolari di un rapporto che o è a termini o ben può prevedere l'acquisto della proprietà al verificarsi di determinate condizioni anche relative al pagamento del corrispettivo (es. usufruttuario, locatario dell'immobile nella locazione finanziaria). (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 19

261. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1340 del 12 maggio 2022. Presidente: Biancospino, Estensore: Degrossi

Esenzione Imu – Ente non commerciale – Possesso immobile – Utilizzo per fini non commerciali – Sussiste.

L'esenzione Imu va riconosciuta soltanto a quella tipologia di enti non commerciali che, oltre a possedere l'immobile (sulla base di un titolo di proprietà o di altro diritto reale), utilizzano il cespite con modalità non commerciali, direttamente per lo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive. Ne discende quindi la necessaria presenza del duplice requisito dell'utilizzo diretto degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusività della loro assegnazione ad attività peculiari non redditizie. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 7, d.lgs. 504/91

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., 26 novembre 2008, n. 28160

262. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 34 del 17 febbraio 2022.
Presidente: Liuzzo, Estensore: Barraco

Fabbricati ultimati ma non locati – Debenza – Non sussiste.

Il caso di specie riguarda fabbricati oggetto di interventi di restauro qualificabili come interventi di "incisivo recupero" ai sensi dell'art. 3 comma 1, lettere c-d-f) del d.P.R. 06.06.2001 n. 380. L'art. 2, comma 2, del d.l. 31.08.2013 n. 102, convertito dalla l. 28.10.2013 n. 124 con modificazioni, ha stabilito 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". La Risoluzione n. 11 dell'11.12.2013 del MEF ha poi esteso l'esenzione agli interventi di incisivo recupero di cui all'art.3 comma 1, lettere c-d-f) del DPR 06.06.2001 n.380. Secondo i Giudici, poiché i fabbricati in oggetto sono stati ultimati ma non sono stati locati, sugli stessi permane la destinazione alla vendita, e pertanto rientrano nelle ipotesi di esenzione prevista dalla citata normativa. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 2, d.l. 31.08.2013 n.102, convertito dalla l. 28.10.2013 n. 124; art. 3, comma 1, lettere c-d-f), d.P.R. 06.06.2001 n. 380; Risoluzione n. 11 dell'11.12.2013 del MEF

263. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 112 del 20 maggio 2022.
Presidente: Liuzzo, Estensore: Liuzzo

Agevolazioni – Possesso dei requisiti – Rilevanza del carattere sostanziale – Adempimenti formali – Oneri di collaborazione a carico del Comune.

La fruizione dei benefici Imu, ai sensi della l. 208/2015, è legata ai requisiti di carattere sostanziale e non a presupposti meramente formali, quale l'attestazione del possesso dei requisiti stessi. L'esistenza dei requisiti sostanziali è l'elemento essenziale per la titolarità dell'agevolazione, mentre l'effettuazione della dichiarazione costituisce elemento di secondaria importanza rispetto ai presupposti sostanziali previsti dalla normativa. La mancata presentazione della dichiarazione non può quindi essere causa di decadenza dall'agevolazione scaturente dall'osservanza di tutti i fattori essenziali previsti dalla legge, né è prevista dalla legge la decadenza dai benefici, nel caso in cui detta dichiarazione non venga effettuata. Le eccezioni a tale principio devono pertanto essere espressamente previste dal legislatore e sono illegittime le disposizioni di rango secondario che impongano adempimenti in capo ai contribuenti, se l'Amministrazione è in possesso di tutti i dati necessari per poter correttamente quantificare l'imposta dovuta. Ne consegue che, laddove il contribuente abbia omesso la presentazione dell'apposita comunicazione, tale omissione non può far venir meno il diritto all'agevolazione allorché l'atto sia stato regolarmente registrato presso l'Agenzia delle Entrate. Ove le informazioni sul patrimonio immobiliare del contribuente siano desumibili dalle banche dati catastali ed ipotecarie dell'Agenzia delle Entrate-Territorio e tutti gli altri dati siano reperibili presso l'anagrafe comunale/tributaria, il Comune interessato ha ampia ed agevole possibilità di venire a conoscenza di tutti i presupposti per verificare che il contribuente abbia diritto alla riduzione dell'IMU, e, anche in forza del principio della collaborazione e della buona fede, di cui all'art. 10 della Legge 212/2000 (Statuto del Contribuente), è suo onere attuare il c.d. contraddittorio endoprocedimentale ed evitare il contenzioso. (S.C.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015; d.lgs. 23/2011, art. 9, comma 6; l. 160/2019; d.lgs. 504/1992, art. 7; l. 212/2000, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 12304, del 17 maggio 2017; Ctr Lazio, sentenza 1367/13/2020

264. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 130 dell'11 giugno 2022.
Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis

Esenzione Imu in relazione a fabbricato utilizzato come casa di riposo – Esclusione.

Nel caso di specie la commissione tributaria provinciale di Pavia ha escluso il diritto all'esenzione Imu non avendo il contribuente dimostrato la sussistenza del requisito oggettivo richiesto dall'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/92, costituito dal fatto che gli immobili utilizzati da enti non commerciali devono essere in concreto destinati, esclusivamente e in forma gratuita, allo svolgimento delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie. Nel caso di specie il bilancio di esercizio depositato dal contribuente evidenziava un fatturato di oltre 15 milioni di euro, spese per personale di oltre 8 milioni di euro ed un utile di periodo di oltre 180mila euro

ovvero evidenziava dati che, secondo i giudici, erano rappresentativi di una importante organizzazione aziendale. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/92, art. 7

265. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 3 del 4 gennaio 2022.

Presidente: Leotta, Estensore: Greco

Agevolazioni – Riduzione base imponibile 50% per comodato gratuito – Mancata presentazione della dichiarazione formale – Non osta.

In materia di Imu, la mancata presentazione nei termini della dichiarazione non osta alla fruizione dell'agevolazione consistente nella riduzione alla metà della base imponibile in caso di comodato gratuito dell'immobile concesso ai parenti in linea retta entro il primo grado utilizzate come abitazione principale, purché sussistano in concreto e siano dimostrati i requisiti sostanziali, rappresentanti dalla registrazione del contratto di comodato e dal fatto che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato, applicandosi il beneficio anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda un altro immobile adibito a propria abitazione principale. Ciò vale, a maggior ragione, qualora il Comune impositore sia già a conoscenza dei fatti-presupposto, a prescindere dalla compilazione dell'apposita modulistica da parte del contribuente interessato. (S.B.)

Riferimenti normativi: legge n. 208/2015, art. 1, comma 10; d.l. n. 201/2011, art. 13, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, sez. V, sentenza 28 marzo 2019, n. 8627

266. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 15 del 18 gennaio 2022.

Presidente: Novik, Estensore: Boschetto

Imu e Tasi – Enti ecclesiastici – Attività didattica – Esenzione – Presupposti.

In materia di Imu e Tasi, ai fini dell'esenzione dall'imposizione a favore degli enti ecclesiastici che svolgano attività didattica, rileva, da un lato, che lo statuto sia conforme alle prescrizioni del d.m. n. 200 del 19 novembre 2012 (circa il divieto di distribuire utili e avanzi di gestione, nonché l'obbligo di devolvere il patrimonio, in sede di liquidazioni, ad altri enti non commerciali che svolgano la medesima attività istituzionale), e, dall'altro lato, la gratuità del servizio offerto, o comunque l'entità simbolica del corrispettivo previsto. La carenza di uno di tali requisiti determina la natura commerciale dell'attività prestata, con conseguente esclusione del trattamento fiscale agevolato per l'immobile dove l'attività è svolta. (S.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 7; d.m. n. 200 del 19 novembre 2012

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, sez. V, sentenza 15 dicembre 2020, n. 28578

267. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 154 del 31 maggio 2022.

Presidente: Santangelo, Estensore: Greco

Imposta Municipale – Fabbricati dichiarati inagibili – Riduzione del 50 per cento – Necessità di una specifica richiesta del contribuente – Esclusione.

Qualora un immobile sia dichiarato inagibile, la riduzione dell'imposta municipale si applica anche in assenza di una richiesta del contribuente, perché, tenuto conto del principio di leale collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, a quest'ultimo non può essere richiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune. (A.Q.)

Riferimenti normativi: l. n. 160/19, art. 1, comma 747; d.lgs. n. 504/92, art. 8

268. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 255 del 31 gennaio 2022. Presidente: Punzo, Estensore: Buccaro

Imu – Soggetto passivo – Contratto di leasing – Risoluzione – È il locatore – Materiale restituzione dell’immobile – Non rileva.

In seguito alla risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo al locatore, anche in difetto di materiale restituzione dell'immobile da parte dell'ex locatario; si ritiene infatti rilevante, ai fini dell'imposizione, non la detenzione del bene, quanto, piuttosto, l'esistenza di un rapporto contrattuale che legittima la detenzione qualificata del locatario, quindi a determinare la soggettività passiva del tributo è l'esistenza di un titolo rappresentato dal contratto di locazione finanziaria, e non già la mera disponibilità dell'immobile. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-trib, ordinanza n. 8957 del 14 maggio 2020; Cassazione, sezione V, sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019

269. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 565 del 18 febbraio 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Saccone

Beni in uso assegnati dall’Agenzia del Demanio – Soggettività passiva Ici e Imu – SGR – Non sussiste – Soggetti che hanno in uso i beni – Sussiste.

Come recentemente ribadito dalla Suprema Corte, ai sensi dell'art. 2, comma 6 del d.l. n. 351 del 2001, sono soggetti passivi dell'imposta comunale degli immobili e dell'imposta municipale propria i soggetti che hanno in uso i beni di cui all'art. 4, comma 2-ter, del d.l. 351 del 2001 e che li ricevono in assegnazione dall'Agenzia del Demanio. Ne deriva che le società di gestione del risparmio (SGR) non possono essere, in linea di principio, soggetti passivi del tributo in esame, dovendo il relativo pagamento essere domandato ai soggetti che hanno in uso tali beni. È con riferimento, quindi, a questi ultimi soggetti, e non alla SGR, che dovrebbe essere valutata la sussistenza dei presupposti che giustificano il riconoscimento dell'esenzione normativamente prevista in tema di Ici e Imu. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.l. 351/2001, art. 2, comma 6 e art. 4, comma 2-ter

270. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1148 del 24 marzo 2022. Presidente: Punzo, Estensore: De Domenico

Imu – Soggettività passiva – Società di gestione di fondi – Sussiste.

In tema di Imu, le società di gestione di fondi comuni sono soggetti passivi dell'imposta; l'attribuzione della soggettività giuridica appare coerente con l'impalcatura complessiva del tributo, laddove il legislatore ha specificamente evidenziato una prevalenza al possesso del bene piuttosto che alla proprietà nella sua accezione civilistica. (G.Co.)

Riferimenti normativi: l. 160/2019, art. 1, comma 743

271. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1983 del 16 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro

Imu – Contratto di leasing – Risoluzione – Mancata riconsegna del bene – Soggetto passivo – Società di leasing.

L'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011 individua nel locatario il soggetto passivo Imu, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo. Ne discende, quindi, che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing,

anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 14 maggio 2020, n. 8957

272. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2249 del 30 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Imu – Aliquota agevolata – Scelta dell'an e del quomodo rimessa al Comune.

Il d.l. n. 211 del 2006 stabilisce la facoltà per i Comuni di prevedere aliquote agevolate in materia Imu, con la conseguenza che, una volta rimessa agli stessi Comuni la scelta dell'an, non può ragionevolmente essere negato loro il potere di regolare il quomodo. Di conseguenza, non può considerarsi illegittima la disposizione che prevede l'obbligo di preventiva comunicazione, a pena di decadenza, della condizione cui è subordinato il beneficio. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 211/2006, art. 13, comma 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 15 marzo 2019, n. 7414

273. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2521 del 14 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino

Imu – Locazione finanziaria – Soggettività passiva.

In tema di Imu, solo in caso di effettiva stipula e "durata" del contratto di locazione finanziaria il soggetto passivo è il locatario. Pertanto, nei casi di risoluzione del contratto ciò che rileva, ai fini dell'imposizione fiscale, non è il possesso materiale del bene (quindi la sua effettiva restituzione), bensì l'esistenza del vincolo contrattuale, in mancanza del quale la soggettività passiva ritorna alla società di leasing proprietaria del bene. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/11, art. 9

274. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2569 del 15 giugno 2022, Presidente: Catania, Estensore: Giannetta

Imu – Immobili concessi in locazione finanziaria – Soggetto passivo dell'imposta – Data della stipula del contratto.

Si condivide la sentenza della Corte di Cassazione n. 13793/2019 che ha rilevato come il legislatore abbia 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. La Commissione ritiene che sia necessaria un'interpretazione letterale della norma di cui all'art. 9, comma 1 del d.lgs. n. 23/2011, "Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto". In particolare, la locuzione "durata del contratto" di cui al d.lgs. 23/2011 non può essere interpretata estensivamente nel senso che essa possa comprendere anche il periodo di "ultrattività" del rapporto contrattuale sino alla materiale consegna dell'immobile. (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 9, comma 1, d.lgs. n. 23/2011

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13793/2019

275. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2716 del 27 giugno 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Risoluzione del contratto di leasing – Mancata riconsegna del bene – Soggettività passiva in capo al locatore.

In base al disposto di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'imposta Imu, in caso di risoluzione del contratto di leasing, torna a essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto assume rilevanza 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 venire meno, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di Tasi, dovuta viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: art. 9 d.lgs. n. 23 del 2011

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 29973 del 19.11.2019

Fabbricati Gruppo Catastale

276. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 71 del 7 febbraio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Della Vecchia

Rendita Catastale – Accertamento – Contenuto – Serbatoi – Attribuzione di rendita — Assoggettamento – Sussiste.

Nella rendita catastale proposta mediante procedura Docfa, connotata da collaborazione e partecipazione, l'obbligo di motivazione dell'avviso è assolto 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 con la rendita proposta derivi da una diversa valutazione tecnica sul valore economico dei beni. La ratio dell'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, che ha carattere di "provocatio ad opponendum", deve quindi individuarsi nell'esigenza di portare a conoscenza dei destinatari il percorso logico-giuridico seguito dall'Amministrazione, cosicché gli stessi possano esercitare il proprio diritto di difesa in sede giurisdizionale. Serbatoi cilindrici, alti 11 metri, realizzati con materiali quali acciaio e resine termoplastiche, "ancorati" da tiranti filettati in acciaio, annegati nel calcestruzzo di plinti e platee, dove le teste dei tiranti sono serrate su apposite scatole saldate alle gonne ovvero su opportune piastre saldate ai piedi, non risultano "componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo", giacché in essi non avviene nessuna lavorazione ma sono assimilabili a magazzini per lo stoccaggio di materie chimiche. (M.B.)

Riferimenti normativi: r.d.l. 652/39

277. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022. Presidente: Caristi Estensore: Serena

Docfa – Rettifica rendita catastale – Banca Dati – Aggiornamento.

La legge prevede il termine per la "correzione del dato catastale", che deve essere effettuata entro i 12 mesi dall'aggiornamento della Banca Dati Catastale, ma non il termine per la comunicazione alla parte che, pertanto, può avvenire anche successivamente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

278. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022.**Presidente: Caristi, Estensore: Serena****Variatione classamento – Rettifica rendita catastale – Decorrenza.**

Qualunque variazione di classamento di un'unità immobiliare, con relativa variazione della rendita catastale, ha decorrenza dalla data di annotazione nella Banca Dati del Catasto – di pubblica consultazione - e non dalla data di notifica dell'Avviso di accertamento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

279. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022.**Presidente: Caristi, Estensore: Serena****Procedura Docfa – Atto impositivo – Motivazione.**

La pratica Docfa è destinata alla mera rideterminazione della rendita catastale sulla base di parametri oggettivi emergenti dalla dichiarazione del contribuente, sicché l'atto impositivo non necessiterebbe di specifica motivazione, atteso che la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice applicazione delle regole per la determinazione della rendita. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

280. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022.**Presidente: Caristi, Estensore: Serena****Procedura Docfa – Verifica dell'Ufficio – Procedimento partecipativo.**

In tema di procedura Docfa, l'Ufficio esegue la verifica del documento di aggiornamento presentato dal cittadino, sia dal punto di vista dei contenuti tecnici (tipologia costruttiva, destinazione dei locali, rifiniture, superfici, ecc.) sia dal punto di vista della stima catastale proposta, nel rispetto delle modalità di verifica disciplinate dall'art. 1, comma 3 del d.m. n. 701/1994 con margini di interpretazione ristretti, proprio a garanzia del contribuente. Pertanto, individuato con certezza l'oggetto dell'accertamento (terreni destinati a cava), si analizza il processo di determinazione della rendita catastale ai sensi del citato d.m. n. 701/1994 e l'iter è fortemente partecipativo, avvenendo in stretta collaborazione con il cittadino che, per il tramite di un tecnico di sua fiducia presenta un documento di aggiornamento tecnico. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

281. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022.**Presidente: Caristi, Estensore: Serena****Procedura Docfa – Verifica dell'Ufficio – Variazione – Comunicazione – Diritto di difesa.**

Nel caso in cui l'ufficio, sulla base delle informazioni presentate dal cittadino (con l'ausilio di un tecnico di fiducia) nella procedura Docfa, esegue una verifica e può determinare una nuova rendita, ma deve comunicare i differenti elementi di valutazione al dichiarante che, sempre con il suo tecnico, può valutare ed esercitare il proprio diritto di difesa. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

282. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022.**Presidente: Caristi, Estensore: Serena****Rendita catastale – Rendita media – Processo produttivo – Irrilevanza.**

La rendita catastale è la rendita media ritraibile da ciascuna unità immobiliare, non circoscritta in un determinato intervallo temporale, se non con riferimento alla vita utile dell'unità immobiliare stessa. Nella valutazione complessiva della rendita di un immobile (nel caso di specie una cava) devono essere incluse le valutazioni relative alle aree, alle costruzioni, agli elementi ad essi strutturalmente connessi aventi una utilità trasversale indipendentemente dal

processo produttivo ivi svolto. Sono, inoltre, considerati gli investimenti necessari per l'avvio della coltivazione della cava, nonché i costi prevedibili per la sistemazione ambientale all'atto della sua dismissione all'epoca censuaria di riferimento. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

283. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 92 del 24 marzo 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Serena

Rendita catastale – Valutazione complessiva.

La valutazione della rendita deve essere fatta complessivamente e corrisponde al valore medio dell'immobile produttivo per tutta la vita utile del bene (nel caso di specie una cava). Altrimenti opinando, bisognerebbe variare la rendita catastale in ogni fase del processo estrattivo. Il valore di mercato di un'area produttiva, invece, considera sia gli investimenti necessari all'avvio della produzione sia i costi necessari alla dismissione degli impianti, al ripristino del suolo e alla sua rinaturalizzazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1, d.m. 19 aprile 1994, n. 701

284. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 8 del 4 gennaio 2022.

Presidente: Fantini, Estensore: Fantini

Atto attributivo o modificativo della rendita catastale – Obbligo di preventiva notifica per l'utilizzo della rendita ai fini impositivi – Sussiste – Efficacia della rendita notificata anche per annualità ancora accertabili – Legittimità.

L'art. 74, comma 1, della l. 342/2000, nel prevedere che, 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 ai fini impositivi una rendita prima della notifica del relativo atto attributivo o modificativo, ma non esclude siffatta utilizzabilità, una volta perfezionatasi la notifica dell'atto in questione, anche per annualità di imposta anteriori – c.d. sospese – ancora suscettibili di accertamento, liquidazione o rimborso. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 342/00, art. 74, comma 1

285. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1544 del 6 giugno 2022.

Presidente: Centurelli, Estensore: Nicoletti

Avviso di accertamento – Imu – Sospensione termini – Emergenza sanitaria.

L'art. 67, comma 1, del d.l. 18/2020 dispone che, avendo riguardo al periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, vi sia la sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori, compresi quelli degli enti locali. Pertanto, gli avvisi di accertamento in materia di Imu possono – *ratione temporis* – essere validamente emessi e notificati applicando il differimento di 85 giorni previsto dal disposto dell'art. 67. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.l. 18/2020, art. 67, comma 1; l. 296/2006, art. 1, comma 161

286. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1643 del 13 giugno 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Clerici

Esenzione Imu – Omessa presentazione modello di esenzione.

In tema di imponibilità ai fini Imu degli immobili invenduti a destinazione catastale di "bene merce", l'omessa presentazione della dichiarazione indicante i beni da sottoporre ad esenzione determina il mancato riconoscimento dell'esenzione dall'IMU prevista per tali immobili. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13, comma 9-bis, d.l. 102/13, art. 2, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ordinanza n. 21465 del 6 ottobre 2020

287. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 21 del 20 gennaio 2022.

Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Rendita catastale – Determinazione – Graffatura – Fabbricati accessori – Fabbricato principale – Requisiti soggettivi e oggettivi.

A seguito dell'apposizione della "graffa" – ovvero il segno, utilizzato in ambito catastale, che evidenzia il necessario collegamento di una superficie edificata con una scoperta – l'area individuata come accessoria rispetto a quella principale assume, solo formalmente, la qualità catastale di pertinenza del fabbricato principale. Tuttavia, al fine di determinare, con certezza, la sussistenza del vincolo di funzionalità tra le due aree, è necessario verificare la contemporanea esistenza dei presupposti oggettivi – consistenti nel collegamento funzionale e contiguità tra la pertinenza e la cosa principale, con anche proporzionalità delle rispettive superfici – e soggettivi – volontà, da parte del soggetto che ne ha titolo, di destinare in modo durevole la pertinenza a servizio o ad ornamento della cosa principale –. (J.R.)

Riferimenti normativi:

288. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2567 del 15 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Procedura Docfa – Atti attributivi o modificativi delle rendite catastali – Efficacia – Decorrenza – Notificazione o denuncia.

In materia di efficacia delle modifiche di classamento proposte con Docfa, vige il generale principio di cui all'art. 74, l. n. 342 del 2000, il quale, nel prevedere che, 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 della 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, ai fini impositivi anche per annualità d'imposta sospese, ovvero sia suscettibili di accertamento e/o liquidazione, e/o rimborso. Nel caso in cui la variazione della rendita consegua a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile denunciate dallo stesso contribuente, essa trova applicazione dalla data della denuncia. In tale ipotesi, peraltro, il fatto che la situazione materiale denunciata risalga a data anteriore non ne giustifica una applicazione retroattiva rispetto alla denuncia. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. n. 342/00, art. 74

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 3160 del 9 febbraio 2011; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 16783 del 7 luglio 2017

289. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2568 del 15 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Crisafulli

Avviso di classamento – Obbligo di motivazione – Mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'UTE e della classe attribuita all'immobile – Sufficienza.

L'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento deve ritenersi osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio Tecnico Erariale e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni tributarie. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 4853 del 3 giugno 1987; Cassazione, sez. V, sentenza n. 12068 del 1° luglio 2004

290. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, sentenza n. 2740 del 29 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Buccaro

Provvedimento di classamento in esito a procedura Docfa – Motivazione – Indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita – Sufficienza – Mancata accettazione della rendita proposta dal contribuente – Motivazione rafforzata.

In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito in Legge 24 marzo 1993 n. 75, e dal d.m. 19 aprile 1994 n. 701 (c.d. procedura "Docfa"), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento può ritenersi 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'amministrazione finanziaria 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, cioè nell'ipotesi in cui 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. Con riferimento alla necessità di un previo sopralluogo, si rammenta che in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura Docfa ed in base ad una stima diretta eseguita dall'amministrazione finanziaria, tale stima, che integra il presupposto ed il fondamento motivazionale dell'avviso di classamento, costituisce un atto conosciuto e, comunque, prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente, in quanto posto in essere nell'ambito di un procedimento a struttura fortemente partecipativa, con la conseguenza che la sua mancata riproduzione o allegazione all'avviso di classamento non si traduce in un difetto di motivazione. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, art. 2; d.m. 701/94

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza del 9 luglio 2018, n. 17971

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)

291. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 41 del 24 gennaio 2022. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti

Imposta sulla pubblicità – Soggetto attivo – Comune sede dell'impresa – È tale.

Soggetto attivo dell'imposta sulla pubblicità e quindi legittimato a emettere l'accertamento è il Comune in cui ha sede l'impresa produttrice dei beni o qualsiasi altra sua dipendenza e non quello diverso in cui siano collocate macchine e silos dell'impresa. Poiché tale Comune riscuote l'imposta dovuta dalla società per tutte le macchine e silos possedute nei vari cantieri, l'applicazione del tributo da parte di uno dei Comuni in cui si trovano detti cantieri, diverso da quello della sede, costituirebbe una duplicazione dell'imposta. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93

Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Asti, sentenza n. 150/02/14; Ctp Como, sentenza n. 518/05/14

292. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 12 del 22 febbraio 2022. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano

Frecce direzionali – Presupposto impositivo – Sussiste.

La freccia apposta su un palo stradale recante la scritta “Poste italiane” assolve alla funzione di promuovere la domanda di beni o servizi forniti da quest’ultima e deve pertanto essere assoggettato all’imposta di pubblicità. (S.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 29089 del 13 novembre 2018

293. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 42 del 24 giugno 2022. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli

Presupposto impositivo – Esenzione – Insegna di esercizio – Insegna pubblicitaria.

Il presupposto impositivo del tributo sulla pubblicità va individuato nell’astratta possibilità del messaggio, in rapporto all’ubicazione del mezzo, di raggiungere un numero indeterminato di destinatari, che diventano tali solo perché vengono a trovarsi in quel determinato luogo. L’esenzione dall’imposta si ha quindi solo se tanto la pubblicizzazione quanto l’attività pubblicizzata si svolgono all’interno dei locali adibiti alla vendita o alla prestazione del servizio. Costituisce insegna di esercizio quella che risulti installata sulla sede dell’attività per individuare l’azienda nella sua dislocazione fisica, e che non contenga alcun elemento teso a pubblicizzare l’attività produttiva dell’impresa, limitandosi soltanto a segnalare la denominazione dell’impresa medesima. Ne consegue che una scritta recante il nome e accompagnata dal simbolo dell’omonima società di telefonia mobile non può considerarsi insegna di esercizio ma insegna pubblicitaria, che direttamente o indirettamente reclamizza i prodotti in vendita ed è volta, ancora prima, a far conoscere a potenziali consumatori che in quel luogo si vendono oggetti di quella natura e qualità, così da invogliare o indirizzare chi transita nei pressi a rivolgersi proprio a quel negozio. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 5, comma 2, 17, comma 1-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 6714 del 15 marzo 2017; Consiglio di Stato, Sez. IV, sentenza n. 3974 del 28 giugno 2018

294. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 25 del 12 gennaio 2022. Presidente: Pipponzi, Estensore: Formighieri

Frecce direzionali – Presupposto impositivo – Non sussiste.

La freccia direzionale recante l’indicazione “Poste” non ha alcuna valenza pubblicitaria neppure indiretta posto che non collega l’indicazione del luogo dove è prestato il servizio alla società che tale servizio gestisce. (S.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 9490 del 18 aprile 2018

295. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 40 del 28 gennaio 2022. Presidente: Platania, Estensore: Platania

Pubblicità contenente riproduzione del marchio commerciale – Criteri di calcolo della misura dell’imposta.

La misura dell’imposta relativa alla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale va calcolata, ai sensi dell’art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, sulla base delle dimensioni dell’intera superficie dell’installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest’ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all’altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario. Nel caso in cui tra marchio commerciale ed installazione non

coperta dal marchio via sia una netta separazione (risultante da segni orizzontali, da segni verticali o da altri sistemi), tale da escludere che la seconda costituisca una prosecuzione ideale del messaggio pubblicitario veicolato dal primo, l'imposta deve essere calcolata relativamente alla sola superficie occupata dal marchio. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/93, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 8427 del 31 marzo 2017

- 296. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 159 del 1° giugno 2022. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli.**

Cartellonistica Autostrade per l'Italia – Imponibilità – Mera finalità di informazione – Esclusione.

La cartellonistica installata da Autostrade per l'Italia non possiede finalità commerciale, ma esclusivamente di informazione per il viaggiatore, in relazione a punti di interesse turistico del territorio nazionale o di segnalazione del meteo o della situazione del traffico. Di conseguenza essa non è imponibile ai fini Icpa. (A.Q.)

Riferimenti normativi: l. n. 160/19, art. 1, comma 816 ss.

- 297. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 40 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**

Messaggio pubblicitario – Vetrofanie apposte su vetrina che riproducono articoli in vendita – Non sussiste.

L'art. 5, d.lgs. n. 507 del 1993, intende assoggettare ad imposizione il messaggio pubblicitario attuato "attraverso forme di comunicazione visive o acustiche", in quanto espressivo di capacità contributiva, tutte le volte in cui l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) travalica la mera finalità distintiva, orientando le scelte del consumatore, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove esso è situato, per le sue caratteristiche strutturali, o per le modalità di utilizzo, in quanto oggettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa. In particolare, le vetrofanie apposte sulla vetrina del negozio devono ritenersi carenti di funzione pubblicitaria, trattandosi di anonime riproduzioni di alcuni articoli in vendita che non richiamano in alcun modo la denominazione sociale del contribuente, limitandosi a raffigurare cibo in genere. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 11530 dell'11 maggio 2018; Cassazione, sezione V, sentenza n. 8658 del 29 aprile 2015

- 298. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 461 del 14 febbraio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**

Frecce direzionali – Insussistenza dello scopo pubblicitario – Imposta di pubblicità – Non si applica.

Le c.d. "frecce direzionali", collocate lungo i percorsi stradali, assolvono al compito di indirizzare l'utente verso una determinata destinazione ed è riscontrabile l'evento pubblicitario soltanto a fronte di forme di comunicazione che manifestino chiaramente lo scopo di promuovere la domanda di determinati beni e servizi, ovvero di migliorare l'immagine di un'azienda. In ordine alla segnaletica, pertanto, la scritta "Poste" sfugge, per mancanza dello scopo pubblicitario, alla relativa imposta. (M.Fa.)

Riferimenti normativi:

299. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1802 del 5 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Promozione di immagini, beni o servizi – Irrilevanza della funzione propagandistica – Irrilevanza della finalità del mezzo – Cartello stradale con nome aziendale.

Il presupposto dell'imposta di pubblicità, come individuato dall'art. 5 del d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507, è "la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche ... diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato". È soggetto a detta imposta qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale – indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione – risulti obiettivamente idoneo a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di un'azienda, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione non assolvere pure ad una funzione reclamistica o propagandistica. Rientra, pertanto, tra i mezzi tassabili anche il cartello stradale che contenga esclusivamente il nome dell'azienda. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507, art. 5

300. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1856 del 9 maggio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi

Presupposto impositivo – Mera disponibilità del mezzo – Sufficienza.

Il presupposto impositivo dell'imposta comunale sulla pubblicità non è la concreta utilizzazione del mezzo pubblicitario mediante il quale il messaggio viene diffuso, bensì la mera disponibilità di un mezzo destinato al potenziale uso pubblicitario, in quanto, ai sensi degli artt. 5 e ss. del d.lgs. n. 507 del 1993, l'oggetto del tributo va individuato nel "mezzo disponibile" e non nel "mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari" né, tantomeno, nell'attività di diffusione di tali messaggi. La giurisprudenza della S.C. che afferma che "In tema di imposta sulla pubblicità, l'art. 6, comma 1, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, nell'individuare il soggetto passivo, tenuto in via principale al pagamento dell'imposta, in colui che dispone "a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso", non fa differenze in ordine al titolo da cui dipende tale disponibilità che, quindi, può derivare sia dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario, ferma restando la responsabilità solidale, prevista dal secondo comma dell'art. 6 cit., di "colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità". (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507 del 1993, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza del 13 maggio 2015, n. 5039

301. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2290 del 31 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista

Pubblicità – Esenzione – Percepibile all'esterno – Potenzialità attrattiva.

Ai sensi del primo comma della lett. a), comma 1, dell'art. 17, d.lgs. n. 507 del 1993, è esente dall'imposta la pubblicità realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni o alla prestazione di servizi quando si riferisca all'attività negli stessi esercitata. La ratio della specifica disposizione in esame è da ravvisarsi nell'esenzione dall'imposta trattandosi di attività (quella pubblicizzata) esercitata nello stesso locale adibito alla vendita del bene (o alla prestazione del servizio) al cui interno la relativa pubblicità è realizzata. Conseguentemente, ai fini dell'operatività dell'esenzione in oggetto, il messaggio, astrattamente idoneo a raggiungere un numero indeterminato di destinatari (cioè tutti i possibili avventori dell'esercizio commerciale), deve

essere percepibile da chi, in quanto già all'interno dei locali, è potenziale acquirente dello specifico bene ivi venduto (o fruitore dello specifico servizio ivi prestato). L'interpretazione letterale e teleologica della norma in esame porta dunque a ritenere operante l'esenzione solo nelle ipotesi di realizzazione della doppia condizione dell'esercizio all'interno dei locali adibiti alla vendita tanto dell'attività pubblicizzata quanto dell'attività di pubblicizzazione. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5 e art. 17, c. 1, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10095/2021

302. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2561 del 15 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Messaggio pubblicitario – Diffusione – Luogo pubblico – Luogo privato aperto al pubblico – Presupposto – Astratta potenzialità di raggiungere un numero indeterminato di destinatari.

Ai sensi dell'art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993, il presupposto dell'imposta sulla pubblicità è "la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche (...) diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato". A tal riguardo, occorre evidenziare che non esclude l'applicazione del tributo la circostanza che i messaggi in oggetto siano posti all'interno di una galleria privata, in quanto l'imposta di pubblicità si applica ai messaggi pubblicitari esposti non solo in pubblico, ma anche in luogo privato aperto al pubblico o esposto al pubblico. Ai fini dell'imposta in esame, infatti, 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. Ciò in quanto il presupposto impositivo deve essere individuato 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. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 31707 del 7 dicembre 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 24619 del 4 novembre 2020

IRAP

Requisiti oggettivi

303. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 4 del 14 gennaio 2022. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli

Presupposto dell'imposta – Autonomia organizzazione.

In materia di Irap, il requisito dell'autonomia 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 di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive. (F.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

304. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 35 del 6 giugno 2022. Presidente: De Giorgio, Estensore: De Giorgio

Professionista – Autonomia organizzazione – Requisiti – Presenza di un tirocinante – Verifiche.

In tema di imposta regionale sulle attività produttive, il presupposto dell'"autonomia organizzazione" 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. Per quanto concerne la presenza di un tirocinante, occorre ricordare che la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto: "In tema d'Irap, non assume rilevanza, ai fini della configurabilità dell'autonomia organizzazione di un professionista (nella specie, avvocato), l'attività svolta da un tirocinante, atteso che la funzione della pratica è l'apprendimento e non il potenziamento della produttività dello studio". Ciò non esime il giudice dal verificare se, in concreto, tenendo anche conto dell'entità dei compensi corrisposti, l'attività di un tirocinante costituisca un contributo alla produttività del contribuente, incrementandone il reddito. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI- 5, ordinanza n. 22705 del 08.11.2016; Cass., Sez. VI- 5, ordinanza n. 33382 del 27.12.2018

305. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 584 del 28 febbraio 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Dell'Atti

Ilor – Requisiti oggettivi – Autonomia organizzazione – Presupposto impositivo.

L'Irap applicata ad un lavoratore autonomo o professionista privo di qualsivoglia struttura organizzativa capace di potenziare il suo prodotto, rispetto al prodotto di collaboratore autonomo e continuativo o al prodotto di un lavoratore dipendente, verrebbe infatti a costituire una mera sopratassa sul reddito che graverebbe solo sui lavoratori autonomi in violazione dei principi affermati dalla Corte Costituzionale in relazione all'Ilor; ii) di conseguenza, si ha esercizio di un'attività autonomamente organizzata soggetta ad Irap ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esplicitamente esclusi dalla applicazione dell'IRAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti). Non è dunque sufficiente quella mera autorganizzazione che la memoria dell'Avvocatura riconosce propria anche delle attività abituali che danno luogo all'applicazione dell'Iva. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: art. 2 del d.lgs. 446/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, 5.03.2007, n. 5010

306. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 589 del 1° marzo 2022. Presidente: Bognesi, Estensore: Conconi

Presupposto impositivo – Autonomia organizzazione – Svolgimento dell'attività.

Ai fini della sussistenza del requisito dell'autonomia organizzazione quale presupposto impositivo dell'Irap ex art. 2, comma 1, del d.lgs. 446/1997 occorre considerare se il contribuente ha svolto la propria attività avvalendosi, ai fini dell'esercizio della propria professione, non solo dei propri strumenti ma anche della struttura organizzativa e gestionale della società presso cui esercita l'attività stessa. Pertanto, qualora il contribuente abbia utilizzato le strutture della Società, si ritiene che sia equivalente in tutto e per tutto all'utilizzo del lavoro altrui, integrando in tal modo, il presupposto impositivo Irap. (F.G.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, d.lgs. n. 446/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23908 del 15 novembre 2021

307. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1591 dell'8 giugno 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Istanza di rimborso – Base imponibile Irap – Direttiva 2011/96/UE – Non applicabile.

La eterogeneità del fatto generatore dell'Irap impedisce una estensione (o applicazione analogica) dei principi della Direttiva "madre-figlia" (così come interpretati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia U.E.). La base imponibile Irap è costituita da "fatto economico diverso dal reddito", di guisa che la possibilità di prefigurare un contrasto con la Direttiva sia esclusa, essendo quest'ultima applicabile alle sole imposte sul reddito delle società. (M.O.)

Riferimenti normativi: Direttiva 2011/96/UE, art 4; d.lgs. 446/1997, art. 2, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di giustizia U.E., sentenza n. C-365/16 del 17 maggio 2017; Corte Cost., sentenza n. 156 del 21 maggio 2001

308. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1637 del 10 giugno 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani

Rimborso Irap – Deducibilità cedole su titoli – IAS 32 – Natura di dividendi.

In tema di Irap, non sono deducibili le cedole corrisposte in relazione a titoli "Tier 1" attesa la loro assimilabilità ai dividendi secondo le indicazioni dello IAS 32. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 446/97, art. 6; Risoluzione n. 91/E del 29 ottobre 2019

309. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1876 del 29 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Maglio

Avviso di accertamento – Verifica requisito organizzativo ai fini Irap – Configurabilità in presenza di determinati elementi.

Per quanto attiene al requisito dell'organizzazione ai fini Irap, l'importo degli ammortamenti, manutenzioni e delle spese per collaboratori stabili costituiscono un chiaro indice di autonoma organizzazione sotto il profilo del capitale investito da parte del ricorrente e appaiono idonei a considerare sussistente il presupposto impositivo Irap. (C.E.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, artt. 24 e 25

310. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 824 del 5 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Condizioni – Autonoma organizzazione – Responsabilità.

Ai fini Irap, ricorre il requisito dell'autonoma organizzazione quando il contribuente: 1) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; 2) 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 superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

311. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 824 del 5 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Presupposto impositivo – Autonoma organizzazione – Etero-organizzazione.

Si realizza il presupposto dell'imposta dell'autonoma organizzazione (sub specie di etero-organizzazione) nel caso di attività svolta da un medico ortopedico che, per poter esercitare a pieno la professione, necessita di una organizzazione e sia responsabile di delicati interventi eseguiti presso strutture che su base contrattuale mettono a disposizione sofisticati macchinari, personale infermieristico e amministrativo. In tale situazione, il contribuente non riveste una mera mansione esecutiva, con conseguente sottoposizione ad Irap. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

312. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 824 del 5 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Autonoma organizzazione – Etero-organizzazione – Svolgimento dell'attività.

Ai fini Irap, deve ritenersi che la presenza di spese rilevanti, correlate all'attività svolta, contrasta con la mancanza di autonoma organizzazione (nel caso di specie, la Ctr Lombardia valorizza gli importi versati da un medico ortopedico sia a titolo di "Compensi corrisposti a terzi per prestazioni afferenti l'attività professionale", sia per l'utilizzo dello studio attrezzato messo a disposizione che per avvalersi della attività della segretaria). (S.Ma.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 18704/2010

313. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1034 del 17 marzo 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Malaguti

Attività di revisore dei conti del professionista socio – Esercitata nell'ambito della società – Struttura organizzativa messa a disposizione della società – Gestita in piena autonomia dal professionista – Configura autonoma organizzazione Irap.

È soggetta ad Irap l'attività di revisore dei conti svolta, nell'ambito di una società di revisione legale, da un professionista, anche socio, che preveda, dietro specifico compenso, oltre l'attività professionale di revisore dei conti, una serie di prestazioni accessorie quali verifiche, relazioni, pareri, servizi di assurance, due diligence, agreed upon procedures, consulenza in materia di organizzazione contabile e controllo aziendale, amministrazione e gestione delle funzioni interne della società, incluse quelle di governance, ecc. Attività che, in quanto svolte in piena autonomia, senza vincoli di orario, presenza e con libera determinazione delle modalità esecutive, integrano un rapporto libero professionale che necessita di una autonoma struttura organizzativa che, sebbene messa a disposizione dalla società, va riferita al professionista che la gestisce in piena autonomia. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 3, d.lgs. 446/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 21906/2020; 9811/2019; 11140/2021

314. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1311 del 4 aprile 2022. Presidente: Currò, Estensore: De Domenico

Diritto al rimborso per carenza soggettività passiva – Rilevanza entità compensi a terzi ai fini autonoma organizzazione – Sussiste.

Al fine del riconoscimento del diritto al rimborso Irap (caso di specie avvocato) è rilevante la presenza o meno di un'autonoma organizzazione e per determinare l'esistenza o meno della stessa l'elemento dei compensi corrisposti a terzi deve essere rapportato ai ricavi e non al totale delle spese sostenute. In buona sostanza, l'apporto della organizzazione, quindi delle relative

spese sostenute, deve essere prevalente rispetto al contributo della attività svolta dal professionista. (C.C.)

Riferimenti normativi:

315. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1375 del 6 aprile 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi

Accertamento – Irap – ACE compensazione eccedenze anni antecedenti 2014 – Sussiste.

In tema di ACE l'art. 1, comma 1, del d.l. 91/2014 (cd. Decreto Monti), convertito in l. 116/2014, ha introdotto la possibilità di trasformare le eccedenze ACE, non utilizzate per incapienza del reddito, in crediti d'imposta a riduzione dell'Irap a debito. Ritiene l'Agenzia che il credito d'imposta Irap riguardi soltanto le eccedenze maturate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, mentre le eccedenze maturate negli anni precedenti potrebbero solamente essere oggetto di riporto a nuovo. Tale interpretazione restrittiva non trova alcun riscontro nella previsione normativa che non vieta né prevede, neanche indirettamente, che l'eccedenza possa riguardare anche gli esercizi precedenti al 2014 essendo sufficiente che le eccedenze ACE per le quali è possibile avvalersi della possibilità di conversione risultino maturate nel periodo di imposta 2014, dovendosi quindi ricomprendere anche quelle maturate antecedentemente. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 1, del d.l. 91/2014 (cd. Decreto Monti), convertito in l. 116/2014

Requisiti soggettivi

316. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 126 del 15 aprile 2022. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Presupposti – Esercizio di arti e professioni in forma societaria – Autonoma organizzazione – Non rileva.

L'esercizio di arti e professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce, ex lege, presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, la quale è implicita alla forma di esercizio dell'attività, salva la facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 445/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 13 dicembre 2021, n. 39578

317. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1781 del 20 giugno 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Fortunato

Inserimento del professionista in un contesto aziendale di terzi ma da lui organizzato con continuità – Presupposto impositivo – Sussiste – Onere della prova.

Ai fini dell'assoggettamento all'Irap, l'inserimento del professionista autonomo in un contesto organizzato e da lui utilizzato con continuità, anche se predisposto da terzi, lo rende soggetto passivo dell'imposta laddove la fruizione di tale contesto ne moltiplichi le potenzialità produttive. Spetta, infatti, al professionista inserito in uno studio associato l'onere di dimostrare, al fine di sottrarsi all'Irap, di non fruire dei benefici organizzativi recati dall'adesione a tale associazione, come ad esempio la sostituzione in attività materiali o professionali da parte dei colleghi di studio o l'utilizzo di una segreteria e locali di lavoro comuni. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. n. 446/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 9597 del 25 maggio 2020

318. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 23 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Ferrero

Presupposto impositivo – Libero professionista – Autonoma organizzazione – 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, poiché il contribuente, per la propria attività, si avvale della collaborazione di un impiegato e, al contempo, ha a disposizione due locali, il requisito dell'autonoma organizzazione deve reputarsi integrato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8914 del 16 aprile 2014

319. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 97 del 13 gennaio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà

Presupposti – Autonoma organizzazione – Requisiti – Non sussiste.

In tema Irap, il requisito dell'autonoma organizzazione non ricorre allorché 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, né sono indice di autonoma organizzazione i compensi corrisposti da un avvocato per le domiciliazioni presso colleghi, ovvero l'importo della spesa per beni strumentali. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sent. 9451 del 10 maggio 2016

320. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 509 del 15 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Presupposto impositivo – Autonoma organizzazione – Ausilio di beni forniti da terzi – 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, l'impiego di beni strumentali forniti da soggetti terzi integra il requisito in questione e dunque evidenzia la sussistenza del presupposto impositivo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8914 del 16 aprile 2014

321. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 699 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Presupposti – Autonoma organizzazione – Edicola – Non sussiste.

Con riguardo al presupposto dell'Irap, il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive. Pertanto, il contribuente – operante nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici alle condizioni stabilite dall'articolo 2, del d.lgs. n. 170/2001 oltre alla commercializzazione di prodotti per cancelleria – ha diritto al rimborso richiesto dato che la sua

attività è svolta esclusivamente con l'apporto personale, in un limitato spazio, con esclusione di beni eccedenti il minimo indispensabile. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 445/97, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sent. 9451 del 10 maggio 2016

322. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2266 del 30 maggio 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Vigorita

Attività di lavoro autonomo – Esigenza di organizzazione aziendale – Autonomia – Inserimento organico in una società di revisione – Insussistenza del presupposto.

L'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo, diversa dalla impresa commerciale, costituisce, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata ed il requisito della autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che esercita attività di lavoro autonomo: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile della organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo "l'id quod plerumque accidit", costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Ai fini delle conseguenti verifiche di sussistenza del presupposto impositivo, assume rilevanza che il contribuente abbia svolto l'attività di libero professionista senza avvalersi di dipendenti e/o collaboratori, utilizzando strutture non di sua pertinenza, ma fornite dalla società per la quale ha svolto prestazioni professionali (revisore dei conti) nel rispetto di regole e direttive da questa impartite, sì da non potersi ritenere riconducibile a fattori produttivi idonei ad apportare un valore aggiunto al personale impegno intellettuale di professionista; né, ai fini della soggezione o meno alla imposta in commento e della applicazione della relativa disciplina, rileva ed osta l'operato "ribaltamento" di gran parte dei costi sostenuti nei confronti della stessa società. Nemmeno, a tali fini, rileva che il contribuente abbia rivestito la qualità di socio/componente della società di revisione, che non escludono l'intervenuto utilizzo di organizzazione facente capo non al contribuente, ma alla società per la quale opera, ovvero ad un soggetto terzo. La prefata circostanza non realizza il presupposto impositivo Irap, in quanto, in base all'art. 2, d.lgs. n. 446/1997, 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. Né a diverse conclusioni è dato addivenire in considerazione della entità dei redditi dichiarati, laddove, sempre per insegnamento del giudice di legittimità, in materia di Irap l'entità dei compensi, pure ingente, non costituisce ex se indice di attività professionale svolta con autonoma organizzazione, potendosi piuttosto ricondurre ad adeguata remunerazione delle capacità professionali del contribuente. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 156, del 21 maggio 2001; Cass. SS.UU., n. 9451, del 10 maggio 2016; Cass., sentenza n. 7609, del 15 gennaio 2014; Cass., ordinanza n. 6439, del 6 marzo 2019; Cass., sentenza n. 17566, del 14 luglio 2016; Cass., ordinanza n. 15746 del 2 febbraio 2010; Cass., sentenza n. 3448, del 11 febbraio 2021; Cass., sentenza n. 7652, del 2 aprile 2020; Cass., sentenza n. 8728, del 10 aprile 2018; Cass., sentenza n. 4235, del 17 febbraio 2017; Cass., sentenza n. 23557, del 18 novembre 2016; Ctr, sentenza n.

2267 del 30 maggio 2022; Ctr, sentenza n. 2268, del 30 maggio 2022; Ctr, sentenza n. 2269 del 30 maggio 2022; Ctr, sentenza n. 2270, del 30 maggio 2022

TARES/TARI/TARSU

Tariffa

323. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 67 del 3 marzo 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Tari – Imballaggi – Significato.

In tema di Tari, il d.lgs. 22/97 e il d.lgs. 152/06, nel prevedere il divieto di conferimento degli imballaggi, utilizzano tale locuzione nel senso più ampio e generico del termine, non limitato agli imballaggi in senso stretto, ma rivolto ai rifiuti di imballaggio. Il divieto di conferire al servizio pubblico i rifiuti degli imballaggi terziari non può che riferirsi a quegli imballaggi di cui il detentore intenda disfarsi e trova fondamento e giustificazione nel corrispondente obbligo di provvedere a proprie spese al di fuori della privativa comunale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/97; d.lgs. 152/06

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 10009/2019; Cass. 8088/2020

324. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 67 del 3 marzo 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Tari – Quota fissa – Quota variabile – Rifiuti speciali.

La distinzione tra quota fissa e quota variabile introdotta con d.lgs. 22/97 non è stata concepita perché si paghi comunque una delle due quote, dato che il disposto del “non tener conto” ove si producano di regola rifiuti speciali non può che escludere qualsiasi assoggettamento: risponde, infatti, a ben altra funzione e ratio, quella cioè di avviare una contribuzione rapportata il più possibile agli effettivi quantitativi di rifiuti conferiti al servizio pubblico. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/97

325. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 98 del 25 marzo 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani

Tassa rifiuti solidi – Corrispettivo per servizio di raccolta – Calcolo quantum – Rilevanza della superficie utilizzata.

La tassa rifiuti solidi rappresenta il corrispettivo richiesto dal Comune a fronte del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti sul proprio territorio. La base su cui calcola l'imposta è la superficie calpestabile delle unità immobiliari iscritte nel catasto urbano, suscettibile di produrre rifiuti. Pertanto, sono destinati al pagamento dell'imposta tutti coloro che si avvalgono di locali ed aree scoperte, a qualsiasi titolo utilizzate, anche per finalità lavorative. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

326. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 98 del 25 marzo 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani

Tassa rifiuti solidi – Immobile – Obbligo di comunicazione – Richiesta esenzione/riduzione – Motivazione.

In tema di imposta sui rifiuti solidi urbani, chi occupa un immobile è tenuto a comunicarlo al Comune ove è ubicato mediante apposito modulo di denuncia. Il comune ha solo l'obbligo di tassare le superfici che risultano costituire l'unità immobiliare. Su tali aree, al solo fine di essere esclusi dall'imposizione di imposta, è necessaria una compiuta dichiarazione, con indicazione

delle parti per i quali si invoca l'esenzione/riduzione con i giusti motivi a sostegno della richiesta. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

- 327. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 98 del 25 marzo 2022. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Imposta rifiuti solidi – Ratio – Chi inquina paga.

In tema di imposta sui rifiuti solidi urbani, vale il principio fondamentale in base al quale "chi inquina paga". È la presenza dell'uomo che è condizione necessaria per presumere la produzione di rifiuti solidi urbani, per i quali è prevista la dovuta tassazione per lo smaltimento degli stessi. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

- 328. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 30 del 10 maggio 2022. Presidente: Massa, Estensore: Fornoni**

Tia – Esclusione dalla tassazione delle aree non produttive di rifiuti – Onere del contribuente di provare la mancata produzione di rifiuti urbani – Aree produttive di rifiuti speciali.

La tassa di igiene ambientale è dovuta per i magazzini, gli uffici, le aree operative e persino quelle produttive, nonché per le aree scoperte, a qualsiasi uso adibite, unicamente per il fatto di essere occupate o detenute, con esclusione delle sole aree scoperte pertinenziali od accessorie ad abitazione. Essa è esclusa per i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, ma è a carico del contribuente l'onere di provare, in modo rigoroso, non solo la stabile destinazione dell'area ad un determinato uso, ma anche il fatto – dirimente – che tale uso non comporti la produzione di rifiuti. Per tale ragione è irrilevante che il contribuente dimostri solo di produrre rifiuti speciali e di provvedere autonomamente al loro smaltimento, incaricando all'uopo imprese specializzate. Egli è tenuto, invece, a provare che nelle aree produttive dei rifiuti speciali non vi sia anche la produzione di rifiuti derivanti dalla presenza dell'uomo e in quanto tali urbani. (G.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 67

- 329. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 36 del 24 maggio 2022. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano**

Tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Non assoggettabilità ad Iva.

La tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è assoggettabile ad Iva, in quanto essa sia pure se destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente ha natura tributaria, mentre l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono servizi versando un corrispettivo. (G.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/1997, art. 49; d.P.R. 633/1972, art. 3

- 330. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 41 del 31 gennaio 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Tari – Decadenza prescrizione – Sospensione Covid – Proroga termini.

Con riferimento alla Tari gli enti locali procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. 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. Per tale ragione sia l'attività di rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli, o, anche, dei parziali o ritardati versamenti, sia l'attività svolta d'ufficio, in caso di omesse dichiarazioni o omessi versamenti. In particolare è subordinata alla notifica di atto di accertamento entro i riferiti termini. Tuttavia la normativa speciale emanata a fronte dell'emergenza sanitaria Covid 19 ha sospeso (causa Covid 19) per 85 giorni i termini di accertamento dall'8-3-2020 al 25-5-2020. Di conseguenza gli avvisi di accertamento Tari per il 2015 di norma scadenti il 31-12-2020 possono essere validamente notificati fino al 26-3-2021. La riferita sospensione proroga anche i termini di prescrizione civilistici del tributo. (G.F.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 161; d.lgs. 472/1997, artt. 16 e 17; d.l. 18/2020 convertito con l. 27/2020, art. 67; art. 2948, n. 4, c.c.

331. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 102 del 9 giugno 2022. Presidente: Platania, Estensore: Celenza

Tari – Annullamento in autotutela del presupposto impositivo – Efficacia dell'autotutela anche in relazione ad atti impositivi definitivi in riscossione coattiva.

L'obbligo di buona fede nei rapporti con il contribuente obbliga l'ente impostore ad estendere il riconoscimento in autotutela di una minor metratura ai fini della liquidazione della Tari effettuata in relazione ad anni in accertamento anche in relazione ad anni in cui l'avviso sia divenuto definitivo e sia oggetto di riscossione coattiva da parte del medesimo ente. (G.F.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 10

332. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 441 del 14 febbraio 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Siffredi

Tari – Area vendita, area casse e aree carico/scarico merci – Rifiuti speciali – Detassazione – Legittima.

È legittima la detassazione ai fini della Tari delle aree di vendita, dell'area casse e delle aree carico/scarico merci in quanto produttive di rifiuti speciali. Dette aree non rappresentano infatti una illegittima estensione delle aree produttive di rifiuti speciali, bensì coincidono proprio con le superfici in cui la produzione di tale tipologia di rifiuti risulta continuativa e prevalente, con conseguente obbligo di detassazione. (A.Da.)

Riferimenti normativi: art. 1, co. 649, l. 147/2013

333. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 596 del 1° marzo 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Tari – Accertamento – Tariffa – Errata indicazione immobile.

In tema di accertamento della tassa sui rifiuti (Tari) occorre, a pena di nullità dell'atto di accertamento, che l'immobile su cui insiste il presupposto dell'imposizione sia individuabile in maniera chiara e puntuale. In particolare, qualora l'indicazione dell'immobile oggetto di tassazione sia errata, il provvedimento impositivo sarà nullo, trattandosi di un dato essenziale del provvedimento con il quale l'ente interessato esercita la propria potestà impositiva. Non si può altresì tenere conto della circostanza per cui nello stesso atto impugnato siano comunque riportati corretti gli estremi catastali dell'immobile. (F.G.)

Riferimenti normativi:

334. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 157 del 1° giugno 2022.**Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli****Onere della prova della proprietà del bene o della sussistenza di diritto di godimento sul fabbricato – Grava sul Comune in caso di contestazione del contribuente – Mancata prova – Illegittimità dell'atto di accertamento.**

A fronte di specifica contestazione da parte del contribuente, l'onere della prova della proprietà del bene o della sussistenza di un diritto di godimento sul fabbricato grava sull'ente impositore, con la conseguenza che in difetto di tale prova, la pretesa tributaria è illegittima e deve essere annullata. (A.Q.)

Riferimenti normativi: l. n. 147/13, art. 1

335. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2575 del 16 giugno 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi**Tarsu – Occupazione o detenzione dell'area produttrice di rifiuti – Derghe – Prova dei relativi presupposti.**

La Corte di legittimità ha già affermato il principio secondo cui, in tema di Tarsu, il d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 1, prevede che l'imposta 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, ad eccezione di quelle pertinenziali o accessorie ad abitazione, mentre le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. L'art. 62, comma 2, citato, nell'escludere dall'assoggettamento al tributo i locali e le aree che non possono produrre rifiuti - fra l'altro - "per il particolare uso cui sono stabilmente destinati", chiaramente esige che sia provata dal contribuente non solo la stabile destinazione dell'area ad un determinato uso (quale, nel caso di specie, il parcheggio per l'autorimessa, circostanza, questa, non contestata dal Comune), ma anche la circostanza che tale uso non comporta produzione di rifiuti. (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 62, comma 1 e 2, d.lgs. n. 507/1993; art. 66, d.lgs. n. 507/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 18054/2016; Cassazione, sentenza n. 18500/2017

336. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2651 del 21 giugno 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Fasano**Tari – Presupposti dell'applicazione dell'imposta – Mancata raccolta dei rifiuti.**

Con riferimento al motivo di appello relativo alla mancata esecuzione della raccolta dei rifiuti prodotti nella proprietà del contribuente, il Collegio osserva che il presupposto impositivo della Tari risiede, ai sensi del comma 641 dell'art. 1 della legge 147/2013, nel possesso o detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. La circostanza che non si sia dato luogo alla raccolta di rifiuti prodotti nella proprietà del contribuente non può pertanto motivare l'esenzione dal tributo. Come statuito recentemente dalla Suprema Corte, "L'imposta è dovuta, ai sensi della l. 27 dicembre 2013, n. 147, 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, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. La debenza del tributo di cui si discorre, secondo la disciplina di cui al d.lgs. n. 507 del 1993, sussiste dunque ogni qualvolta ricorra il presupposto oggettivo dell'avvenuta istituzione del servizio di raccolta dei

rifiuti, restando irrilevante il dato soggettivo della mancata utilizzazione da parte dell'utente". (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 1, legge n. 147/2013; d.lgs. n. 507/1993

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11130/2021

ALTRO

337. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 143 del 5 maggio 2022.

Presidente: Chiappani, Estensore: Caldarelli

Tari – Allacciamenti alle utenze domestiche – Presunzione relativa – Superabile dal contribuente.

La presenza degli allacciamenti alle utenze domestiche integra una presunzione di utilizzo dell'immobile e, di riflesso, determina il sorgere del presupposto impositivo inerente alla Tari. Ciò posto, simile presunzione può comunque essere vinta dal contribuente poiché superata dai fatti, quali ad esempio la circostanza che il ricorrente, per il periodo in esame, risiedeva e pagava le imposte in altro luogo, che l'amministratore del condominio non addebitava i costi della quota acqua derivanti dall'allacciamento collettivo all'acquedotto comunale, ed ancora, il consumo di energia elettrica e di gas sono stati irrisori e comunque non tali da poter condurre a pensare a un utilizzo dell'immobile di proprietà del ricorrente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 220/2010, art. 1, co. 66; d.lgs. n. 504/1998, l'art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 27 del 14 febbraio 2018

338. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 954 del 4 aprile 2022.

Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi

Tari – Avviso di accertamento – Congrua motivazione – Solo se indicati tutti gli elementi necessari e sufficienti.

L'avviso di accertamento Tari, per considerarsi congruamente motivato, deve contenere tutti gli elementi necessari e sufficienti, quali la superficie recuperata a tassazione, le tariffe applicate, l'ubicazione dei locali, la categoria di attività riconosciuta in capo al contribuente, per consentire al destinatario dell'avviso di conoscere gli estremi ed i presupposti della obbligazione tributaria e di ricorrere ai rimedi giuridici e difensivi previsti dall'ordinamento. (G.Na.)

Riferimenti normativi:

339. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 963 del 5 aprile 2022.

Presidente: Bolognesi, Estensore: Marra

Imu – Omessa presentazione della dichiarazione – Violazione si riverbera anche nelle annualità successive fino a sanatoria.

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione Imu, come confermato da prevalente giurisprudenza, la violazione non si esaurisce nell'anno di inizio del possesso o di variazione degli elementi incidenti sulla determinazione del tributo, ma prosegue anche nelle annualità successive, fino a quando il contribuente non pone fine alla violazione, presentando la dichiarazione omessa che sarà efficace anche per gli anni successivi se la situazione resta invariata. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 10, comma 4, d.l. 504/92

340. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 109 del 19 maggio 2022.
Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis

Accertamento tributario – Immobili – Trust – Trustee soggetto passivo d'imposta.

Nell'ipotesi di Trust, soggetto passivo ai fini Imu e Tasi è da individuare nella figura del Trustee che diviene proprietario dei beni e acquista tutti i poteri e doveri del proprietario, limitati soltanto dall'uso che egli ne deve fare. Il trust nel quale venga conferito un immobile non è un soggetto dotato di autonoma soggettività giuridica e, di conseguenza, il soggetto passivo dell'Imu e di conseguenza della Tasi dei beni conferiti nel Trust deve essere individuato nel Trustee. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 3, d.lgs. 504/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione VI -5, ordinanza n. 15988 del 27 luglio 2020

341. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 47 dell'8 febbraio 2022.
Presidente: Petrucci, Estensore: Cagnoli

Tari – Superficie imponibile – Accertamento – Contraddittorio – Necessità.

In materia di Tari, qualora l'ufficio comunale impositore intenda discostarsi dalle evidenze documentali allegate dal contribuente per stabilire una maggiore superficie imponibile, è tenuto ad attivare una procedura accertativa in contraddittorio con la parte. (S.B.)

Riferimenti normativi: legge n.147/2013, art. 1, comma 693

342. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 833 del 7 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Imu – Esenzione – Presupposti.

In tema di Imu, l'esenzione di cui all'art. 7, lettera i), del d.lgs. 504/1992 si applica agli immobili utilizzati da enti pubblici o privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale e sono "destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive...". L'esenzione presuppone pertanto la contemporanea esistenza di due requisiti, uno soggettivo ed uno oggettivo, mentre non è determinante che le prestazioni vengano fornite da un ente non commerciale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 7, lett. i), d.lgs. 504/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 10754/2017; Cass. n. 26217/2021

343. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 833 del 7 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Imu – Esenzione – Corrispettivo per il servizio – “Natura simbolica” – Esclusione.

Nel caso in cui i servizi offerti nell'immobile in relazione al quale è stata richiesta l'esenzione Imu siano prestati a fronte del pagamento di una retta mensile di importo non meramente simbolico, e comunque non irrilevante, non si ravvisa la natura “simbolica” del contributo, requisito per poter ritenere provato lo svolgimento dell'attività con modalità “non commerciali”. (Nel caso di specie, alla documentazione in atti risultava che le rette corrisposte rappresentavano circa il 50% dei ricavi dell'ente assistenziale proprietario ed avevano un importo unitario non distante da quello di altre strutture similari). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 7, lett. i), d.lgs. 504/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 10754/2017; Cass. n. 26217/2021; Cass. n. 6795/2020

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO – IPOTECARIE E CATASTALI

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 279
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 281
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 284
TRASFERIMENTI D’AZIENDA	pag. 287
DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)	pag. 288
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 289
FIDEIUSSIONI	pag. 298
TRUST	pag. 299
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 299
ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	pag. 301
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 302
ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI	pag. 304
DECADENZA DELL’AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL’IMPOSTA	pag. 305
DECADENZA DALL’AZIONE DEL CONTRIBUENTE RELATIVA AL RIMBORSO	pag. 305
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 306
ALTRO	pag. 306

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO – IPOTECARIE E CATASTALI**TRASFERIMENTI IMMOBILIARI****344. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1096 del 13 aprile 2022.****Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli****Registro – Immobili – Rideterminazione.**

Ai fini dell'imposta di registro, è illegittima la rideterminazione del valore di un immobile compiuta dall'Ufficio sulla base della valorizzazione di elementi e circostanze (quali la cessione di diritti edificatori) intervenuti solo successivamente rispetto alla compravendita oggetto di tassazione. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

345. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1603 del 9 giugno 2022.**Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini****Cessione beni – Natura di bene-merce – Legittima imposizione in misura fissa.**

Nel caso di cessione di beni strumentali, le imposte ipotecarie e catastali risultano dovute in misura proporzionale. La natura strumentale del bene ceduto non sussiste qualora lo stesso venga rivenduto pressoché contestualmente all'acquisto, assumendo così la qualifica di bene-merce soggetto ad imposizione in misura fissa. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, commi 8-bis e 8-ter

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 4861 del 24 febbraio 2020

346. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1811 del 22 giugno 2022.**Presidente: Bolognesi, Estensore: Conconi****Ricorso su avviso di liquidazione – Recupero delle maggiori imposte di registro, ipotecarie e catastali – Contratto di compravendita immobiliare – Conferma dell'atto impugnato.**

L'imposta di registro dovuta viene calcolata sulla base del valore dichiarato dal contribuente nell'atto di acquisto, non tenendo conto delle possibili agevolazioni previste dall'art. 1, co. 497, l. 266/2005 (c.d. Sistema prezzo-vendita), se ne mancano i presupposti, in quanto sono ad esempio presenti irregolarità edilizie che necessitano di una sanatoria per rendere applicabile il metodo prezzo-vendita. La Suprema Corte ha, infatti, sancito che in riferimento ad un immobile oggetto di interventi abusivi, la rendita catastale originaria è nulla perché non corrispondente alla costruzione iniziale. Le agevolazioni tributarie si interpretano restrittivamente e inoltre, l'art. 50 del Tuir prevede che le stesse, in materia di tasse ed imposte indirette, si applicano qualora ricorrano tutti i requisiti previsti dalle vigenti disposizioni agevolative ed a condizione che copia conforme del provvedimento di sanatoria venga presentata, contestualmente all'atto da registrare, all'amministrazione cui compete la registrazione. (A.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 380/2001, art. 49; Tuir, art. 50

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenze nn. 8567/02, 18876/07, 26845/2007, 11325/01; Corte di Cassazione, ordinanza n. 2189/2018

347. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 502 del 15 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli**Esenzione atti di espropriazione – Società partecipata pubblica – Non sussiste.**

Non può essere riconosciuto il regime di esenzione dall'imposta di registro previsto dall'art. 57, co. 8, Tur per gli "atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della

proprietà” in favore di una società a partecipazione pubblica, ancorché totalitaria (nel caso di specie trattavasi della società di gestione dell’infrastruttura ferroviaria), poiché la stessa non risulta assimilabile, ai fini fiscali, allo Stato. A simile conclusione conduce il fatto che la società svolge un’attività economica e commerciale in regime di mercato libero e la sua veste giuridica non corrisponde ad una struttura amministrativa pubblica. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 57, co. 8

348. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 695 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Trasferimento immobiliare attuato con provvedimento giudiziario – Procedimento di stima del valore venale in comune commercio.

In materia di imposta di registro, con specifico riferimento alla base imponibile, il prezzo stabilito in sede fallimentare non assume valore di mercato e può dunque essere rettificato dall’Amministrazione finanziaria, atteso che quello fissato autoritativamente dal giudice potrebbe discostarsene per le ragioni più varie. Ciò posto, il procedimento di stima del valore venale in comune commercio deve essere determinato come il più probabile prezzo di mercato, ovvero quel valore che avrà la maggior probabilità, tra i possibili valori, di segnare il punto d’incontro fra la domanda e l’offerta, in un regime di libera contrattazione di una pluralità di operatori in un dato mercato. Nella determinazione occorre tenere in considerazione la superficie, la permanenza delle condizioni del bene presenti al momento della stima e tutte quelle situazioni urbanistiche, civilistiche e di fatto che inevitabilmente incidono sul valore dell’area, permettendo di valutarne oggettivamente una possibile riduzione o decremento di valore. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, artt. 51 e 52

349. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1313 del 4 aprile 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Trasferimenti immobiliari – Ipotecarie e catastali – Accettazione eredità – Separata rilevanza – Sussiste.

Per il caso di trasferimento immobiliare di un bene pervenuto in successione senza che vi sia stata preventiva accettazione di eredità si configura la seguente situazione “vi sono due autonome trascrizioni e due (altrettanto autonome) note di trascrizione: quella predisposta ai sensi dell’art. 2660 c.c. e quella relativa all’atto inter vivos di cui all’art. 2659 c.c., con la prima che costituisce il presupposto (anche cronologico) della seconda”. In merito la Suprema Corte ha affermato che “...la accettazione tacita è una fattispecie (anche) fiscalmente distinta dal negozio dispositivo del bene ereditario, il quale presuppone la volontà di accettare da parte del disponente.” Ne consegue che la trascrizione della accettazione tacita di eredità resta assoggettata, all’atto della richiesta della formalità, ad autonoma tassazione. Analogamente, ai fini della imposta di bollo, la trascrizione della accettazione tacita di eredità deve ritenersi esclusa dal novero delle “note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura” dipendenti dagli atti relativi agli immobili oggetto di disposizione, con la conseguente applicazione dell’art. 3, comma 2-bis, Tariffa parte prima allegata al d.P.R. n. 642/1972. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 10, comma 3, d.lgs. n. 23/2011; art. 2659 e 2660 c.c.; art. 3, comma 2-bis, Tariffa parte prima allegata al d.P.R. n. 642/1972; Circolare n. 2/E/2014

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 26.11.2021 n. 36770

ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO**350. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 125 dell'8 marzo 2022.****Presidente: Fischetti, Estensore: Bersotti****Contratto preliminare di compravendita – Acconti sul prezzo – Alternatività Iva/registro – Imposta in misura fissa – Si applica.**

La Nota all'articolo 10 della Tariffa Parte I allegata al Tur 131/86 stabilisce che "Se il contratto preliminare prevede ... il pagamento di acconti di prezzi non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli artt. 5, comma 2, e 40 del T.U. si applica il precedente art. 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo" e, in tal caso, prevede l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del 3%. Posto che l'articolo 40 del Tur sancisce il principio di alternatività Iva/Registro, per i contratti preliminari relativi ad operazioni soggette ad Iva, come nel caso in esame, deve essere applicata l'imposta di registro nella misura fissa, attualmente pari ad euro 200 (come afferma anche l'Agenzia delle Entrate nella circolare 18/E del 29.5.2013). (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40 e Tariffa Parte I, Nota art. 10

351. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 968 del 5 aprile 2022.**Presidente: Locatelli, Estensore: Petrone****Scritture di riconoscimento del debito – Atti a contenuto non patrimoniale – Applicazione dell'imposta in misura fissa.**

Le scritture di riconoscimento di debito, ai fini dell'imposta di registro, non vanno considerati atti aventi natura dichiarativa, cui è applicabile l'aliquota dell'1%, ma devono essere considerati atti a contenuto non patrimoniale soggetti ad imposta in misura fissa. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 22 Tur e art. 3 della Tariffa Parte I

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 8152 del 23 marzo 2021 e sentenza n. 15910 dell'8 giugno 2021

352. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1036 del 9 aprile 2022.**Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli****Alternatività Iva/registro – Assoggettabilità ad imposta di registro degli interessi moratori di natura risarcitoria – Sussiste.**

Qualora nel ricorso presentato per l'ottenimento del decreto ingiuntivo la banca proceda al recesso da tutti i rapporti intrattenuti con la società debitrice, alla quale ha notificato un formale atto di messa in mora, gli interessi richiesti non costituiscono il corrispettivo del finanziamento ma hanno funzione risarcitoria dell'inadempimento della società che, in seguito al recesso da tutti i rapporti di finanziamento, ha omesso di restituire le somme ricevute a prestito. In tal modo vengono a maturazione interessi moratori di natura risarcitoria, e non interessi corrispettivi, i quali presuppongono la persistenza del rapporto di finanziamento di cui costituiscono la controprestazione. Posto che gli interessi moratori sono esclusi dalla base imponibile Iva a norma dell'art. 15 del d.P.R. 633 del 1972, essi scontano l'imposta di registro proporzionale nella misura del 3% a norma dell'art. 8, comma 1, lett. b), parte Prima Tariffa allegata al d.P.R. 131 del 1986. (G.P.)

Riferimenti normativi: art. 15, d.P.R. 633 del 1972; art. 8, comma 1, lett. b), parte Prima Tariffa allegata al d.P.R. 131 del 1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 17276 del 13/07/2017

353. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1060 dell'11 aprile 2022. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa

Alternatività Iva/registro – Sentenza di accoglimento domanda di risarcimento del danno da inadempimento contrattuale – Assoggettamento ad imposta di registro – Sussiste.

La giurisprudenza di legittimità ha osservato che "se la prestazione dovuta in forza di un contratto era soggetta ad Iva, il provvedimento giudiziario che disponga la condanna all'adempimento della medesima non può che scontare lo stesso trattamento tributario. Non a caso la Nota II all'art. 8 della Tariffa parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1985 n. 131 prevede che i provvedimenti giudiziari (ivi compresi i lodi arbitrali) «recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura» «non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del testo unico». La stessa sentenza ha rilevato la diversità funzionale tra azione risarcitoria e domanda di condanna all'adempimento. Da tale diversità delle due azioni - di risarcimento e di adempimento - deve inferirsi quindi una diversità sotto il profilo del trattamento tributario ai fini dell'imposta di registro. Sicché, l'azione di adempimento ricade nel campo d'applicazione Iva, se in esso ricadeva anche il contratto sottostante; mentre così non è per l'azione di risarcimento proprio per la sua differente funzione. (G.P.)

Riferimenti normativi: art. 8 Tariffa parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1985 n. 131

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 12013 del 19/06/2020

354. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1798 del 21 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Curami

Avvisi di liquidazione – Principio di alternatività Iva/registro – Transazione non novativi di rapporto contrattuale soggetto ad Iva – Tassazione in misura fissa.

In presenza di un atto transattivo con cui le parti non costituiscono obbligazioni autonome diverse da quelle originarie (cd. transazione novativa) ma si limitano a modificare le obbligazioni preesistenti, si applica l'imposta di registro in misura fissa per il principio di alternatività Iva/registro. Ciò, stante la stretta connessione con il contratto originario già soggetto ad Iva. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 40 d.P.R. n. 131/86

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 17869 del 23 giugno 2021

355. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 7 del 10 gennaio 2022. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi

Decreto ingiuntivo – Enunciazione di atti – Fatture commerciali – Alternatività Iva/registro.

In materia di imposta di registro, qualora il decreto ingiuntivo soggetto a registrazione sia stato emesso sulla base di fatture commerciali, trova applicazione l'imposta in misura fissa in virtù del principio di "alternatività" stabilito dall'art. 40, d.P.R. n. 131/1986, essendo irrilevante l'eventuale enunciazione del rapporto obbligatorio relativo alle sottostanti fatture, le quali costituiscono soltanto un atto prodromico, ai fini processuali, per l'emissione del provvedimento registrato. Nemmeno si applica l'imposizione proporzionale relativa all'enunciazione di un riconoscimento di debito, che sia stato allegato ai fini istruttori nel procedimento monitorio, poiché esso non costituisce fonte autonoma di obbligazione, né elemento essenziale per l'emissione del decreto ingiuntivo. (S.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, artt. 22, 40 e art. 8, Nota II, Tariffa Parte I

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Civile, sez. V, sentenza 6 novembre 2019, n. 28559

356. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 45 dell'8 febbraio 2022.

Presidente: Petrucci, Estensore: Cagnoli

Decreto ingiuntivo – Cessione di credito – Alternatività Iva/registro – Non si applica.

In materia di imposta di registro, qualora il decreto ingiuntivo soggetto a registrazione sia stato richiesto dal cessionario di un credito di finanziamento nei confronti del debitore ceduto, trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, in quanto il titolo sottostante non è rappresentato dal contratto di finanziamento originario (stipulato tra il creditore cedente e il debitore ceduto), che rientra nell'ambito Iva, ma dal contratto di cessione del credito, escluso dall'ambito Iva, con conseguente inapplicabilità della regola di alternatività Iva/registro. (S.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 40 e art. 8, lett. b, Tariffa Parte I

357. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 164 del 20 gennaio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Principio di alternatività Iva/registro – Lodo arbitrale – Condanna al risarcimento del danno.

In base al disposto dell'art. 15 d.P.R. n. 633/1972, non concorrono a formare la base imponibile dell'Iva – che consegue alla cessione dei beni e alla prestazione dei servizi – le somme dovute a titolo di risarcimento del danno nonché a titolo di interessi moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali. Pertanto, in virtù del principio di alternatività Iva-registro, il lodo arbitrale che condanni una parte a risarcire il danno è fattispecie non soggetta ad Iva, ma ad imposta di registro con aliquota proporzionale del 3 per cento, ai sensi dell'art. 8 tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 40

358. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 786 del 4 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Cessione del credito – Decreto ingiuntivo – Alternatività Iva/registro.

Ai fini della tassazione del provvedimento ottenuto dal cessionario del credito contro il debitore ceduto (nel caso di specie trattavasi di un decreto ingiuntivo) occorre avere riguardo alla natura del rapporto tra creditore cedente e debitore ceduto, per modo che, qualora quest'ultimo sia soggetto ad Iva, il decreto ingiuntivo non è soggetto ad imposta proporzionale in forza della regola che vuole l'alternatività tra Iva e imposta di registro ex art. 40, d.P.R. n. 131/1986. Questa soluzione interpretativa muove dalla premessa che il credito fatto valere dal cessionario coincide con quello vantato dal creditore originario verso il debitore e muta solo con riguardo al soggetto cui il credito è stato ceduto, sostituendosi la figura del cessionario a quella del cedente. Per l'effetto, il debitore ceduto diviene obbligato verso il cessionario allo stesso modo in cui era tale nei confronti del suo creditore originario, tanto è vero che può opporre al cessionario tutte le eccezioni opponibili al cedente. Nel caso di specie, atteso che il credito derivava da fattispecie soggetta a Iva, l'ingiunzione di pagamento emessa a fronte dell'inadempimento del debitore non può essere tassata in misura proporzionale con l'aliquota del 3%, in applicazione del combinato disposto dell'art. 8 nota II tariffa allegata al d.P.R. 131/1986 e dell'art. 40 d.P.R. 131/1986. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza del 1° giugno 2021, n. 15263

BENEFICI PRIMA CASA**359. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3 sentenza n. 2 del 4 gennaio 2022.****Presidente: Abate, Estensore: Cao**

Acquisto di immobile con agevolazioni prima casa – Possesso di altro immobile nello stesso Comune acquistato senza agevolazioni prima casa – Immobile di ridotte dimensioni (monolocale) non adeguato per ospitare una famiglia di quattro persone – Agevolazione prima casa: spetta.

La proprietà di un immobile di ridotte dimensioni, circa 30 metri quadri (monolocale), acquistato senza usufruire dell'agevolazione "prima casa", di cui alla nota 2 bis art. 1 tariffa parte prima allegata al d.P.R. 131/1986, non impedisce di usufruire della stessa agevolazione per l'acquisto, nello stesso Comune, di un immobile destinato ad abitazione di una famiglia composta da quattro persone. Per l'art. 1 nota II-bis Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. 131/1986, il concetto di idoneità della casa pre - posseduta, ostativo alla fruizione del beneficio, deve ritenersi intrinseco alla nozione stessa di "casa di abitazione", da intendersi quale alloggio concretamente idoneo, sia sotto il profilo oggettivo/materiale che giuridico, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato. (A.D.)

Riferimenti normativi: nota II-bis art. 1 Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 20981/2021

360. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 51 del 30 giugno 2022.**Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Agevolazione prima casa – Trasferimento di residenza – Forza maggiore.

Per causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dall'agevolazione prima casa per mancato tempestivo trasferimento di residenza, si intende un impedimento oggettivo sopraggiunto, non prevedibile e tale da non poter essere evitato, che costituisce un ostacolo all'adempimento dell'obbligo oltre che caratterizzato da non imputabilità, inevitabilità e imprevedibilità. Non sono tali né le considerazioni di carattere meramente economico né la crisi familiare che abbia intralciato il trasferimento. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 1, nota II-bis

361. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 169 del 19 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Bolognesi

Agevolazioni per l'acquisto della prima casa – Possesso di altra prima casa alla stipula dell'atto di acquisto – Accorpamento di unità immobiliari contigue – Non menzione nell'atto – Decadenza dal beneficio – Sussiste.

In tema di acquisto di un immobile con l'agevolazione prima casa, da destinare ad ampliamento ed accorpamento fisico di altro immobile contiguo, già acquistato con la stessa agevolazione, è necessario che il contribuente dichiari nell'atto di trasferimento l'intenzione di unificare le due unità, sotto pena di decadenza dal beneficio per mendacità della dichiarazione resa. (E.B.)

Riferimenti normativi: Tur, Tariffa Parte I, articolo 1, nota II-bis), lettera c)

362. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1143 del 21 aprile 2022.**Presidente: Ercolani, Estensore: Benedetti**

Beneficio prima casa – Dichiarazione mendace dell'acquirente – Revoca del beneficio.

L'accertata insussistenza dei presupposti del trattamento agevolato, indicati dall'acquirente nell'atto di acquisto con dichiarazione mendace (nel caso di specie a causa del possesso di altro immobile nel medesimo Comune), comporta la revoca dei benefici "prima casa", a nulla valendo

che l'immobile precedentemente posseduto non fosse idoneo alle esigenze abitative della contribuente o che lo stesso fosse locato. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, Nota II-BIS art. 1 – Tariffa Parte Prima

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 20066 del 17 ottobre 2005

363. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1207 del 27 aprile 2022. Presidente: Bricchetti, Estensore: Siffredi

Beneficio prima casa – Dimora abituale differente dalla residenza – Revoca del beneficio – Non Sussiste.

L'art. 1 del d.l. n. 93 del 2008 ha stabilito l'esenzione Ici (ora Imu) per la prima casa. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente ha la residenza anagrafica. Tuttavia, il contribuente che abbia stabilito la propria residenza in un immobile diverso da quello in cui dimora abitualmente, può usufruire per quest'ultimo delle agevolazioni per l'abitazione principale a condizione che riesca a dimostrarne al Comune l'utilizzo in modo abituale. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 93/2008, art. 1

364. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1737 del 17 giugno 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Scarabelli

Avviso di liquidazione – Applicazione benefici prima casa – Non sussiste in applicazione delle disposizioni di legge.

Secondo quanto stabilito dalla legge di stabilità per il 2016 (l. 28/12/2015 n.208), è possibile avvalersi delle agevolazioni prima casa anche nell'ipotesi in cui, al momento dell'acquisto, l'acquirente risulti titolare di un immobile abitativo a suo tempo acquistato con le agevolazioni prima casa, in deroga al requisito di cui sub c), a condizione che tale immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. Ciò che rileva è il dato oggettivo, indipendentemente delle dichiarazioni rese dal soggetto, anche se queste ultime dovessero essere mendaci in quanto la norma non richiede nessuna dichiarazione formale all'atto del secondo acquisto. La dichiarazione mendace risulta sanata dall'avverarsi delle condizioni di cui all'art. 4 bis della Nota II bis dell'art. 1 della tariffa, Prima Parte, allegata al d.P.R. n. 131/1986. (E.Ci.)

Riferimenti normativi: l. 28/12/2015 n. 208; d.P.R. n. 131/1986, art. 4 bis, Nota II bis, dell'art. 1, tariffa, Prima Parte

365. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 1 del 3 gennaio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra

Avviso di accertamento – Registro – Pertinenzialità – Agevolazione prima casa.

Le agevolazioni fiscali "prima casa" spettano alle pertinenze classificate nelle categorie C/2, C/6 e C/7. In particolare, l'estensione dell'agevolazione in parola alle aree pertinenziali scoperte (solo) se e in quanto graffate al bene principale costituisce una interpretazione benevola pro contribuente, a fronte di un dettato normativo da interpretarsi restrittivamente, formulato nel senso di ritenere "pertinenze" solamente gli accessori classificati o classificabili come "magazzini e locali di deposito", "stalle, scuderie, rimesse e autorimesse", "tettoie chiuse od aperte". (F.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa – Parte Prima, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 16839 del 15 giugno 2021; conf. Ctp Sondrio, sez. II, sentenza n. 2 del 3 gennaio 2022; conf. Ctp Sondrio, sez. II, sentenza n. 3 del 3 gennaio 2022; conf. Ctp Sondrio, sez. II, sentenza n. 4 del 3 gennaio 2022

366. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 64 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini

Agevolazione prima casa – Fabbricati e terreni – Pertinenze.

Il terreno soddisfa il requisito della pertinenzialità al fabbricato ad uso abitativo principale se, in base alla nozione civilistica di pertinenze, di cui all'art. 817 c.c., è destinato in modo durevole al servizio e ornamento del fabbricato, essendo invece irrilevante sia che il terreno sia censito unitamente all'immobile principale sia la presenza di graffatura fabbricato-terreno. (C.S.)

Riferimenti normativi: art. 817 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6259 del 13 marzo 2013

367. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 64 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini

Compravendita immobiliare – Agevolazioni c.d. prima casa – Acquisto beni pertinenziali – Spettanza – Condizioni.

Non è necessario, con riguardo all'agevolazione c.d. prima casa, che il bene pertenziale sia censito unitamente all'immobile principale, dato che la normativa di riferimento non richiede tale presupposto; inoltre le agevolazioni spettano anche per l'acquisto delle pertinenze con atto separato ed è altresì irrilevante la graffatura al fine della classificazione di un bene come pertenziale o meno, tenuto conto che essa rappresenta esclusivamente un simbolo utilizzato nelle cartografie catastali per rappresentare l'unicità di un elemento catastale nonostante la pluralità di mappali o di subalterni, il quale non ha rilevanza giuridica al fine della qualificazione di un bene ai sensi dell'art. 817, c.c. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 817; d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte prima, art. 1, nota II-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 6259 del 13 marzo 2013

368. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 633 del 24 febbraio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Angeloni

Agevolazioni fiscali per acquisto prima casa – Mancato trasferimento residenza entro diciotto mesi – Forza maggiore – Rileva.

Il mancato trasferimento della residenza entro i diciotto mesi dall'acquisto dell'abitazione non comporta necessariamente la revoca dei benefici fiscali c.d. "prima casa" se è stato determinato da motivi di forza maggiore, indipendenti dalla volontà dell'acquirente, quali possono essere, ad esempio, eventi imprevedibili, sopravvenuti e inattesi, capaci di sovrastare la volontà del contribuente; è, in ogni caso, rimessa al giudice la valutazione di tali motivi, sia sotto il profilo della loro configurabilità quali circostanze anormali e imprevedibili, estranee rispetto alla sfera di influenza del contribuente, sia sotto il profilo dell'eventuale adozione, da parte dello stesso, di tutte le cautele necessarie ad impedirne il verificarsi. (I.B.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 1, Tariffa, nota II-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 26328 del 19 ottobre 2018; Cass., ordinanza n. 10936 del 18 aprile 2019

369. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 685 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Beneficio prima casa – Revoca – Termine decadenza triennale – Dies a quo.

Il dies a quo del termine triennale di decadenza del potere dell'Ufficio di recuperare l'imposta ex artt. 76, comma 2, d.P.R. n. 131/1986 e 1 nota II-bis, n. 4 della Tariffa in misura ordinaria, a seguito di revoca dei benefici prima casa, va individuato nel giorno di scadenza dell'anno

successivo rispetto all'alienazione dell'immobile provvisoriamente agevolato e successivamente rivenduto nel quinquennio, perché solo allo spirare di tale termine senza avere effettuato un nuovo acquisto il contribuente perde, in via definitiva, il diritto all'agevolazione provvisoriamente goduta sul primo acquisto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 76, co. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 28006 del 23 novembre 2017

TRASFERIMENTI D'AZIENDA

370. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 214 del 24 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Uppi

Cessione di magazzino seguita da cessione di ramo d'azienda – Base imponibile – Divieto di tenere conto degli atti collegati – Applicabilità – Esclusione.

In tema di trasferimento d'azienda, costituisce elusione superabile dall'ufficio la cessione separata del magazzino rispetto al resto del ramo d'azienda, mediante atti formalmente distinti, ma cronologicamente destinati a portare il magazzino in proprietà dell'acquirente dell'azienda nello stesso momento della cessione, con conseguente necessaria determinazione unitaria della base imponibile, essendo il magazzino elemento essenziale dell'azienda. (E.B.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 20

371. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 214 del 24 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Uppi

Cessione di magazzino seguita da cessione di ramo d'azienda – Base imponibile – Divieto di tenere conto degli atti collegati – Applicabilità – Esclusione.

In tema di trasferimento d'azienda, costituisce abuso del diritto la cessione separata del magazzino rispetto al resto del ramo d'azienda, mediante due atti formalmente distinti, ma cronologicamente contigui, con conseguente determinazione unitaria della base imponibile. Il divieto di tenere conto di atti collegati ed elementi extra-testuali, stabilito dall'art. 20 Tur, non si applica alla fattispecie per ragioni antielusive. (E.B.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 20

372. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1760 del 19 giugno 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Cessione di ramo d'azienda – Debiti aziendali – Valore di cessione.

Nell'ambito della cessione di ramo d'azienda, i debiti aziendali concorrono a determinare il valore dell'oggetto della cessione, purché inerenti. Il valore di cessione deve, dunque, tenere conto delle attività e passività, compresi i debiti verso le banche necessari a far fronte alle esigenze dell'impresa, purché inerenti all'oggetto sociale dell'attività imprenditoriale. A nulla rileva, ai fini dell'esatto computo delle passività, la verifica dei miglioramenti economici dell'impresa a seguito dei finanziamenti effettuati. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 51 d.P.R. n. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 891 del 16 gennaio 2019

373. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1779 del 20 giugno 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello

Cessione d'azienda – Incidenza della procedura fallimentare – Non rileva.

Si ha cessione d'azienda quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità

produttiva, tale da far emergere la complessiva attitudine, anche solo potenziale, all'esercizio dell'attività d'impresa. Tale coordinamento dei fattori produttivi, in qualità di elemento unificante, non può considerarsi disperso per il solo effetto dell'inerzia dovuta alla procedura fallimentare, posto che non rileva la funzionalità in atto del complesso aziendale, bensì la potenzialità all'esercizio dell'attività d'impresa. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 2555 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione Civile, sez. V, sentenza n. 1913 del 30 gennaio 2007

374. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2315 del 1° giugno 2022. Presidente: Punzo, Estensore: Monfredi

Cessione di azienda – Rettifica del valore – Avviamento negativo – Criteri valutativi – Riparto onere della prova e motivazione.

La cessione d'azienda o di ramo d'azienda costituisce un'operazione rilevante ai fini dell'imposta di registro, in virtù del principio di alternatività tra Iva e registro disciplinato dall'art. 40 del d.P.R. 131/86. Il valore di cessione è quello che le parti dichiarano nell'atto o, se superiore, il valore venale in comune commercio, non il valore contabile. Qualora l'ufficio si basi sulla semplice constatazione di una divergenza eclatante fra il valore dichiarato e quello risultante dai bilanci e si limiti a fondare la contestazione sui valori netti contabili dei beni (immobilizzazioni materiali) ricompresi nel ramo d'azienda, senza spiegare perché siano stati ritenuti valori corrispondenti al valore venale, si giustifica l'annullamento dell'atto impositivo, in quanto di fatto non motivato con riferimento alle ragioni della pretesa. Assume rilevanza il complesso degli elementi acquisiti agli atti e introdotti dalle parti private, i quali, quantomeno, rilevano in termini di prova della non corrispondenza dei valori contabili al valore venale del ramo d'azienda, potendo attestare, al di là della corretta quantificazione dei valori dei singoli cespiti, che il ramo d'azienda, complessivamente inteso, avesse un valore negativo al momento del perfezionamento della cessione. L'avviamento negativo (badwill) può essere giustificato, rappresentando la quantificazione delle future perdite stimate per portare il ramo d'azienda all'equilibrio economico, ivi inclusi i costi per riconvertire lo stabilimento in altro impianto. Assume, altresì, rilevanza il fatto che il ramo d'azienda abbia generato perdite gestionali per anni e che, per riportarlo in equilibrio economico, servano ingenti investimenti. Al fine di questa valutazione non può essere supinamente utilizzato il metodo patrimoniale complesso, non tenendo conto delle prospettive reddituali dell'oggetto della valutazione, risultando, tale procedimento valutativo, contrario alla necessità di valutare l'avviamento. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art 2 e 3, comma 1, lett. b), art, 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 16957, del 11 agosto 2016

DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)

375. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 153 del 30 maggio 2022. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli

Trasferimento di immobile – Rettifica del valore – Valutazione UTE – Rilevanza ai fini decisorii – Sussiste – Condizioni.

In tema di accertamenti tributari, qualora la rettifica del valore di un immobile si fondi sulla stima dell'UTE o di altro ufficio tecnico, che ha il valore di una semplice perizia di parte, il giudice investito della relativa impugnazione, pur non potendo ritenere tale valutazione inattendibile sol perché proveniente da un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sé sufficiente a supportare l'atto impositivo, dovendo verificare la sua

idoneità a superare le contestazioni dell'interessato ed a fornire la prova dei più alti valori pretesi. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, artt. 51 e 52

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 6139 del 5 marzo 2021

LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI

376. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 153 del 9 maggio 2022.

Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo

Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonomia rilevanza causale – Non sussiste.

La clausola penale apposta ad un contratto di locazione – limitandosi a quantificare forfettariamente il danno per il caso di inadempimento del conduttore – integra la disciplina normativa dell'inadempimento e non rappresenta una pattuizione avente autonoma rilevanza causale. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctp Brescia, sez. II, sentenza n. 154 del 9 maggio 2022

377. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 45 del 27 giugno 2022.

Presidente: Massa, Estensore: Massa

Atti che contengono più disposizioni – Locazione – Clausole penali – Dipendenza da unico contratto.

Il termine "disposizioni" di cui all'art. 21, c. 2, del d.P.R. 131/86 deve intendersi riferito al concetto di "negozio giuridico" per cui deve escludersi che il riferimento possa riguardare le singole clausole che nell'atto contrattuale trovano la loro fonte unitaria: pertanto le stesse, non costituendo "atto" che possa sopravvivere autonomamente, non costituiscono "atto" tassabile. Del resto, la clausola penale prevista in un contratto di locazione costituisce una disposizione strettamente vincolata e dipendente dalla obbligazione principale (la locazione) in relazione alla quale assume carattere non autonomo e del tutto accessorio, con mera funzione di rafforzare il vincolo contrattuale. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

378. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 583 del 28 febbraio 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Dell'Atti

Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.

L'obbligazione derivante dalla clausola penale non ha autonomia rispetto all'obbligazione principale: d'altronde, l'invalidità dell'obbligazione principale travolge anche la clausola penale. Tra contratto di locazione e clausola penale, dunque, intercorre, per esigenza obiettiva del negozio giuridico, un vincolo di compenetrazione immediata e necessaria in ragione del quale la penale si giustifica solo nella prospettiva della patologia di quel negozio giuridico. Tanto esclude la sua autonoma tassabilità. (A.D.A.)

Riferimenti normativi:

379. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 746 del 15 marzo 2022.**Presidente: Pilello, Estensore: Pilello****Clausola penale – Collegamento negoziale – Tassazione autonoma – Non sussiste.**

La clausola penale contenuta nei contratti di locazione in esame non ha autonoma esistenza giuridica al di fuori del contratto in cui è inserita e pertanto non può essere soggetta ad autonoma tassazione, non essendo qualificabile autonoma disposizione ai fini del registro. Si rende applicabile, quindi, il secondo comma dell'art. 21, in applicazione della regola dettata dall'articolo che lo precede (art. 20) in forza del quale "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra-testuali e dagli atti ad esso collegati". (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21**Riferimenti giurisprudenziali: Ctp Milano, sent. n. 2158/2020***380. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 854 del 24 marzo 2022.****Presidente: Bolognesi, Estensore: Botteri****Clausola penale – Contratto di locazione – Tassazione autonoma – Non sussiste.**

In tema d'imposta di registro, la clausola penale inserita in un contratto di locazione non ha vita autonoma e non può considerarsi una disposizione distinta per giustificare un'imposizione indiretta e separata rispetto a quella che grava sul contratto cui accedere. Infatti, questo tipo di clausola non è il 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, così come la volontà dei contraenti, resta quello di assicurare l'esatto, reciproco e tempestivo adempimento delle obbligazioni principali reciprocamente assunte. Ne consegue che è illegittima la tassazione autonoma della clausola penale di un contratto, atteso che la tale clausola è riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 21, comma 2, TUR (collegamento negoziale) e non a quella prevista dal comma 1 del medesimo articolo (negoziato complesso). (F.M.)

*Riferimenti normativi: TUR, art. 21***381. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1232 del 29 aprile 2022.****Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli****Atto con pluralità di disposizioni – Contratto di locazione – Clausola penale.**

In tema di imposta di registro, la clausola penale apposta al contratto di locazione di un immobile non configura ai sensi dell'art. 21 del TUR un'autonoma disposizione idonea a dover essere tassata separatamente, in quanto ha natura di mero accessorio e 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***382. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1289 del 6 maggio 2022. Presidente: Zamagni, Estensore: Zamagni****Atto con pluralità di disposizioni – Contratto di locazione – Clausola penale – Rilevanza autonoma.**

Alla clausola penale deve essere riconosciuta una propria causa, distinta da quella del contratto cui afferisce, con la conseguenza che essa non può essere equiparata a qualsiasi altra clausola del contratto principale. Essendo dotata di causa diversa ed autonoma rispetto al contratto di locazione, cui non accede necessariamente ma solo in base alla volontà delle parti, la clausola penale deve essere assoggettata ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 10046 del 24 aprile 2018

383. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1806 del 21 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Arista

Ricorso su avviso di liquidazione – Imposta di registro – Clausole penali in un contratto di locazione.

La risoluzione n. 91/E ha chiarito che l'obbligazione di cui è fonte la clausola penale produce i suoi effetti solo in caso di inadempimento dell'obbligazione principale. Ne consegue che, ai fini dell'imposta di registro, si applica in analogia la disciplina prevista per gli atti sottoposti a condizione sospensiva ai sensi dell'art. 27 del TUR, secondo il quale gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa. Inoltre, se la clausola penale è inserita nel contratto per volontà delle parti, non presentando la clausola ed il contratto una connessione necessaria, si applica l'art. 21, comma 1, del TUR, da cui deriva la tassazione autonoma delle diverse disposizioni. (A.B.)

Riferimenti normativi: TUR, artt. 21, co.1, e 27

384. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 94 del 10 maggio 2022. Presidente: Calia, Estensore: Balba

Imposta di registro – Clausola penale – Non sussiste.

La clausola in base alla quale il conduttore è tenuto a corrispondere al locatore gli interessi di mora in caso di mancato pagamento del canone mensile non è soggetta ad imposta di registro in misura fissa. Una siffatta clausola costituisce, infatti, una pattuizione rafforzativa che inerisce, rafforzandola la pattuizione principale del contratto di locazione (il canone) e che pertanto non può essere considerata autonoma. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 27 d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sentenza n. 2331/2020; Ctr Lombardia, sentenza n. 2059/2020

385. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 138 del 19 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Vicini

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 – integra la previsione disciplina normativa dell'inadempimento e non rappresenta, dunque, una pattuizione avente autonoma rilevanza causale. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1

386. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 397 del 9 febbraio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Craveia

Clausola penale – Autonomia del negozio – Non sussiste – Autonoma imposizione – Non si applica.

La clausola penale non costituisce un autonomo negozio, quindi non può essere oggetto di autonoma imposizione, atteso che trattasi di 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. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

387. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 433 dell'11 febbraio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho

Clausola penale – Autonomia tassabilità – Richiede una verifica in concreto.

La clausola penale, pur essendo accessoria al contratto cui inerisce, è dotata di autonoma tassabilità laddove, in base a una verifica caso per caso, sia il portato di una volontà addietizia delle parti che hanno inteso regolare i rispettivi rapporti mediante l'inserimento di ulteriori disposizioni a contenuto patrimoniale. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

388. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 478 del 14 febbraio 2022. Presidente: Martorelli, Estensore: Palma

Clausola penale – Autonomia funzione negoziale – Non sussiste – Autonomia tassabilità – Non sussiste.

La clausola penale secondo la previsione dell'art. 1382 c.c. consente alle parti di regolare anticipatamente la liquidazione del danno in caso di ritardo o inadempimento dell'obbligazione nascente da un contratto. Si tratta indubbiamente di una pattuizione accessoria che ha la funzione di rafforzare la posizione del creditore, che può vantare un diritto al risarcimento del danno senza doverlo provare, salva la previsione del diritto da parte sua di fornire la prova di maggiori pregiudizi subiti dal comportamento del debitore. Al contempo la clausola in questione esercita una forma di coazione sul debitore, il quale, ben consapevole delle conseguenze, già predeterminate, del suo inadempimento, sarà indotto a rispettare il programma negoziale. La divisata funzione della clausola penale non assurge a causa negoziale autonoma, facendo di tale pattuizione un autonomo negozio giuridico, dal momento che un accordo in vista di un futuro generico ed indeterminato adempimento non avrebbe alcuna funzione economico-sociale. La descritta disciplina induce dunque a ritenere che la previsione della clausola penale per il caso d'inadempimento del conduttore all'interno di un contratto di locazione non costituisca un autonomo atto di disposizione, come tale assoggettabile a distinta tassazione. È infatti presente, ai fini tributari, quel nesso di necessaria derivazione dell'obbligo di risarcire il danno rispetto all'obbligazione principale, che ne esclude l'autonomia tassabilità ai sensi dell'art. 21, comma 2 del TUR. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21; art. 1382 c.c.

389. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 562 del 17 febbraio 2022. Presidente: Proietto, Estensore: Proietto

Clausola penale – Costituisce un negozio autonomo – Autonomia tassazione – Si applica.

Con la clausola penale a un contratto di locazione è da considerarsi un negozio autonomo, perché ha contenuto prevalentemente sanzionatorio, e si colloca su un piano diverso dal contratto cui accede. Di conseguenza quando la clausola penale è inserita per rafforzare la posizione contrattuale di una delle parti, la clausola è soggetta ad imposta quale atto distinto. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 23

390. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 618 del 23 febbraio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Alberti

Clausola penale apposta ad un contratto di locazione – Autonoma rilevanza causale – Non sussiste.

La clausola penale per sua natura correlata ad un contratto di locazione – limitandosi a quantificare forfettariamente il danno per il caso di tardivo adempimento dell'obbligo di rilascio dell'immobile locato – integra la previsione normativa disciplinante l'inadempimento contrattuale e non rappresenta una pattuizione avente autonoma rilevanza causale. Non può pertanto trovare applicazione la regola di cui all'art. 21, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, in base alla quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21 comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: conf. Ctr Lombardia, sez. 26, sentenza n. 675 del 28 febbraio 2022

391. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 822 del 5 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Contratto di locazione – Clausola penale – Natura accessoria.

In tema di imposta di registro, la clausola penale inserita in un contratto di locazione (nella fattispecie con previsione di un maggiore tasso di interesse rispetto a quello legale in caso di ritardato pagamento di canoni) integra 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 l'eventuale danno. Ne discende che troverà applicazione il comma secondo dell'articolo 21 del d.P.R. n. 131/1986 (e non il comma primo), con esclusione di autonoma tassazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 1382 c.c.; art. 21 d.P.R. n. 131/1986, comma 1 e 2

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Bologna, sez. 11, sentenza n. 716/2020

392. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1314 del 4 aprile 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Clausola penale – Rilevanza – Non sussiste.

Per il caso di locazione immobiliare cui venga apposta una clausola penale (avente ad oggetto la maggiorazione a titolo di mora degli interessi in caso di ritardato pagamento del canone locatizio convenuto) detta clausola integra una disposizione strettamente vincolata e dipendente dalla obbligazione principale, in relazione alla quale assume carattere non autonomo e del tutto accessorio. con la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente la pretesa risarcitoria, così da ricadere nella categoria dei negozi complessi di cui all'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986. La clausola penale non è frutto di volontà negoziale ulteriore ed autosufficiente rispetto a quella del contratto principale, perché lo scopo del contratto, compresa la clausola in oggetto, è quello di assicurare (e con la clausola penale rafforzare), rendendo certo il quantum del risarcimento e l'adempimento delle obbligazioni principali. Ne consegue che la clausola penale, in quanto priva di autonoma rilevanza, non deve né può essere tassata autonomamente. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986

393. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1727 del 2 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Bussani

Clausola penale inserita in un contratto di locazione – Pattuizione autonoma riconducibile agli atti sottoposti a condizione sospensiva – Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

La clausola penale inserita in un contratto di locazione è da considerarsi come una pattuizione autonoma che si inserisce all'interno di un contratto principale con funzione accessoria a quest'ultimo, essendo correlata non al contenuto o alla causa del contratto ma al mancato o non corretto adempimento dello stesso. Tale pattuizione diviene produttiva dell'obbligazione pattuita tra le parti solo nel momento in cui si verifica l'evento prospettato ad essa correlato, cioè l'inadempimento o il ritardo. La suddetta clausola deve quindi essere inquadrata tra gli atti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'art. 27 TUR, il quale prevede per detta categoria di atti il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa. (F.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. III, sentenza n. 9295 del 21 giugno 2002; Ctr Lombardia, sez. XXI, sentenza n. 2311 del 28 maggio 2019

394. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1833 del 9 maggio 2022. Presidente: Marini, Estensore: Crisafulli

Clausola penale per l'inadempimento – Registrazione autonoma – Illegittimità.

È ben vero che in un unico documento contrattuale sottoposto a registrazione possono rinvenirsi più disposizioni reciprocamente connesse, inserite per volontà delle parti, che “non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre “con la conseguenza che “ciascuna disposizione è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto” ai sensi del primo comma dell'art 21 TUR. Ciò, ad esempio, avviene nel caso di cessione di azienda e di collegata, dipendente, cessione dei contratti di locazione degli immobili aziendali, quali espressione di autonoma capacità contributiva. Diverso è però il caso, che qui ricorre, di clausole penali inserite in un contratto di locazione, perché esse sono inscindibilmente connesse alle pattuizioni contrattuali a cui accede, per cui la tassazione deve essere unica come prevede il secondo comma dell'art 21 citato. La clausola penale non ha, né può avere, alcuna vita “autonoma” avendo essa lo scopo di “rafforzare” il rispetto degli obblighi contrattuali attraverso la quantificazione in via preventiva del risarcimento del danno in caso di inadempimento. In altri termini, la clausola penale non ha una “causa” propria e distinta rispetto al contratto in cui è inserita, ma è ad esso “servente”, non potendo produrre alcun effetto disgiunta da esso. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: art. 21 TUR

395. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1853 del 9 maggio 2022. Presidente: Zevola, Estensore: Monfredi

Scrittura privata in corso di rapporto di riduzione del canone – Registrazione – Ripresa a tassazione del reddito sulla base dell'originario canone contrattuale – Illegittimità.

A causa della crisi economica, il canone di locazione originario è stato ridotto dalle parti con scrittura privata non spedita all'Ufficio, anche se l'imposta di registro per l'annualità in questione è stata versata nella misura del 2% del canone locativo come rideterminato. Il contribuente ha di conseguenza indicato nella sua dichiarazione fiscale l'importo ridotto del canone di locazione, non solo per come effettivamente percepito, ma anche per come ridefinito negli accordi scritti con la controparte. Deve in effetti rilevarsi che la ridefinizione del canone non rientra fra gli eventi successivi alla registrazione del contratto, per i quali è prevista la comunicazione all'Ufficio (come sono la cessazione, la risoluzione, la proroga). L'importo del

canone per l'annualità in questione non è solo l'importo effettivamente percepito dal locatore, ma anche quello effettivamente previsto dal contratto per l'annualità in questione, alla luce delle modifiche contrattuali documentate in questa sede. E sebbene tale scrittura non sia stata registrata (né tale adempimento era dovuto, d.l. 133/2014 art. 19) in ogni caso un riscontro alla effettività della sua datazione si rinviene nel fatto che l'imposta di registro è stata versata facendo riferimento all'importo ridotto; circostanza della quale peraltro l'ufficio era certamente a conoscenza in quanto destinatario di quel versamento. Da questo punto di vista, inoltre, effettivamente l'ufficio aveva a disposizione una serie di elementi indicativi sulla base dei quali ben avrebbe potuto chiedere chiarimenti alla parte. (G.V.M.)

Riferimenti normativi:

- 396. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1985 del 16 maggio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Buccaro**

Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.

La clausola penale inserita in un contratto di locazione costituisce una pattuizione strettamente dipendente dall'obbligazione principale, in relazione alla quale assume carattere non autonomo ed accessorio. La sua intima connessione con la causa negoziale ne esclude, pertanto, la autonoma tassabilità ai fini dell'imposta di registro. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

- 397. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2226 del 27 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Contratto di locazione – Clausola penale – Natura accessoria.

L'art. 1382 c.c. sancisce la natura accessoria della clausola penale rispetto all'obbligazione principale dedotta nel contratto di locazione di immobili, in quanto secondo il testo letterale dell'art. 1382 c.c. la clausola penale regola gli effetti dell'inadempimento e il ritardo di tale obbligazione. L'art. 21 d.P.R. 131/86 fa riferimento ad "atti che contengono più disposizioni", e pertanto appare coerente affermare che il discrimen tra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo in esame per evitare la regola dell'autonoma tassazione della clausola penale non è l'accessorietà delle disposizioni, bensì la derivazione necessaria e naturale di una disposizione da un'altra. In via generale non può affermarsi che la clausola penale sia una clausola in rapporto di derivazione necessaria con le altre disposizioni del contratto. È corretto affermare in via generale come l'accessorietà delle clausole penali non ne infici l'autonomia, non essendo correlate alla causa e al contenuto del contratto di locazione, ma al mancato o non corretto adempimento dello stesso. Ma dirimente è la considerazione per la quale la clausola penale è accessoria ma non necessaria. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: artt. 21, comma 2, e 27 d.P.R. n. 131/1986; art. 1382 c.c., art. 1341 c.c., art. 1384 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione III, sentenza n. 9295 del 26 giugno 2002; Corte di Cassazione, sezione VI - 5, ordinanza n. 26294 del 7 settembre 2022; Corte di Cassazione, sezione VI - 5, ordinanza n. 26042 del 5 settembre 2022; Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia Milano, sez. VIII, sentenza n. 3908 del 14 ottobre 2022; Ctr Lombardia, sez. XII, sentenza n. 3206 del 27 luglio 2022

- 398. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2259 del 30 maggio 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Scarzella**

Clausola penale – Autonomia rilevanza – Non sussiste.

L'obbligazione derivante dalla clausola penale non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale, come dimostrato dal fatto che l'invalidità dell'obbligazione

principale travolge anche la clausola penale che ad essa accede. L'articolo 21 comma 1 del d.P.R. 131/1986 si applica in caso di più disposizioni autonome, le une dalle altre, produttive di propri e distinti effetti giuridici e non quando si sia in presenza di un unico atto dispositivo composto da più clausole che, per la loro intrinseca natura, derivano necessariamente le une dalle altre. Le clausole penali previste per mancato tempestivo adempimento non costituiscono distinti negozi contraddistinti da una propria e distinta causa, facendo parte di un unico atto (contratto di locazione), composto da più clausole che, nel loro insieme, concorrono a formare l'unica principale disposizione negoziale, senza produrre autonomi effetti giuridici. Esse hanno ragione di esistere solo se poste in correlazione al contesto negoziale e giuridico cui afferiscono e in cui sono collocate. È il contratto di locazione nella sua globalità a costituire manifestazione di capacità contributiva e le singole clausole penali non producono alcun effetto giuridico, se considerate al di fuori e indipendentemente dal regolamento negoziale di cui fanno parte. Ne deriva la non autonoma tassabilità delle penali. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 21713, del 8 ottobre 2020; Cass., sentenza n. 15774, del 23 giugno 2017

399. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2274 del 30 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Clausola penale – Natura accessoria, ma non necessaria – Autonoma rilevanza – Esclusione.

L'art. 1382 c.c. sancisce la natura accessoria della clausola penale rispetto all'obbligazione principale dedotta nel contratto, in quanto, secondo il testo letterale dell'art. 1382 c.c., la clausola penale regola gli effetti dell'inadempimento e del ritardo. L'art. 21, d.P.R. 131/86, fa riferimento ad "atti che contengono più disposizioni", e pertanto appare coerente affermare che il discrimen tra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo in esame, per escludere l'autonoma tassazione, non è l'accessorietà delle disposizioni, bensì la derivazione necessaria e naturale di una disposizione da un'altra. Non può affermarsi che la clausola penale sia una clausola in rapporto di derivazione necessaria con le altre disposizioni del contratto. È corretto affermare in via generale come l'accessorietà delle clausole penali non ne infici l'autonomia, non essendo correlate alla causa e al contenuto del contratto di locazione, ma al mancato o non corretto adempimento dello stesso. Dirimente risulta la considerazione, per la quale la clausola penale è accessoria ma non necessaria, in quanto le plurime e disparate penali inserite nel contratto (per recesso anticipato, opzione di pagamento del canone con cadenza mensile anziché anticipato trimestralmente, divieto di manifestare il proprio dissenso su Internet ed altri social) non siano in rapporto di derivazione necessaria dalla causale del contratto di locazione, ma integrino disposizioni a contenuto patrimoniale del tutto autonome e basate sulla sola volontà delle parti. (S.C.)

Riferimenti normativi: art. 1382 c.c.; d.P.R. 131/86, art. 21

400. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2366 del 6 giugno 2022. Presidente: Giordano, Estensore: Malanetto

Interesse di mora e clausola penale – Autonoma disposizione – Non sussiste.

Nell'espressione "autonoma disposizione" contenuta nell'art. 21 del d.P.R. 131/1986, il termine "disposizione" è concetto generico che, in linea con la complessiva finalità di colpire un sintomo di capacità contributiva propria dell'ordinamento tributario, deve tenere conto dell'autonomo valore economico patrimoniale che una "disposizione" deve essere in grado di esprimere; ogni clausola contrattuale può essere definita "disposizione", ma non ogni clausola contrattuale rappresenta, per ciò solo, un autonomo negozio giuridico e neppure esprime una autonoma operazione economica. L'oggetto proprio del contratto di locazione implica, secondo il tipo

legale che lo disciplina, una contestuale ma necessariamente economicamente vincolata pluralità di obbligazioni a carico delle parti e la pluralità di obbligazioni inerisce, per scelta legislativa e per significato economico, ai limiti fisiologici dell'unica causa tipica del contratto di locazione. La regolamentazione dei diversi aspetti ben può essere cristallizzata in molteplici "clausole" o "disposizioni" del contratto, ma non rappresenta, né dal punto di vista giuridico, né dal punto di vista economico, una pluralità di negozi scindibili o autonomi. Il contratto di locazione ha una disciplina che contempla, a seconda del tipo di locazione scelta, alcune disposizioni di carattere imperativo (ad esempio vincoli di durata, limiti alla possibile risoluzione anticipata) ed altre di carattere dispositivo o parzialmente dispositivo in favore di una parte, che l'autonomia negoziale può quindi diversamente disciplinare; il fatto che le parti si avvalgano di questa facoltà dispositiva, sempre ricadente nei limiti della causa negoziale tipizzata dal legislatore, non significa certo che esse concludano autonomi negozi, bensì unicamente che, appunto nell'ambito dell'unico tipo negoziale disegnato dalla legge, si avvalgono del potere dispositivo che l'ordinamento loro riconosce coerentemente con la causa e tipo dell'unico negozio. Né avendo riguardo al concetto di causa come "tipo", né avendo riguardo al concetto di causa come "funzione economico sociale" del contratto, sono ravvisabili, nel caso di contratti di locazione che prevedano interessi di mora, una pluralità di negozi. L'unica finalità degli interessi moratori è, infatti, del tutto in linea con le finalità proprie della clausola penale, quella di scoraggiare una forma di inadempimento (ritardo nel versamento dei canoni) di una obbligazione tipica della locazione, rafforzando la stessa e non certo disciplinando inesistenti autonomi negozi. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21 e 27; d.P.R. 186/1931, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr, sentenza n. 2368 del 6 giugno 2022; Ctr, sentenza n. 2369 del 6 giugno 2022; Ctr, sentenza n. 2371 del 6 giugno 2022

401. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2373 del 6 giugno 2022. Presidente: Giordano, Estensore: Malanetto

Contratto di locazione – Clausola penale – Irrilevanza ai fini dell'imposta di registro – Condizioni.

Deve essere esclusa la rilevanza impositiva, ai fini dell'imposta di registro, di una clausola penale avente ad oggetto la pattuizione di un tasso di interesse moratorio per il caso di ritardato pagamento dei canoni di locazione, non potendo detta pattuizione assumere autonoma rilevanza nell'ambito del contratto di locazione in cui è inserita. Deve escludersi che tale pattuizione rientri nella previsione dell'art. 21 del d.P.R. n. 131 del 1986 a norma del quale "se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto", in quanto il termine "autonoma disposizione", indicato nella norma, deve tenere conto dell'autonomo valore economico patrimoniale che la "disposizione" è in grado di esprimere. La clausola penale in analisi non esprime alcun autonomo valore economico patrimoniale, avendo unicamente la finalità di scoraggiare forme di inadempimento contrattuale, ovvero di rafforzare l'obbligazione principale del conduttore, che è costituita dal pagamento dei canoni. La clausola penale in tal caso non disciplina un autonomo negozio giuridico. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, art. 21

402. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2613 del 20 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Contratto di locazione immobiliare – Clausola penale – Autonomia tassazione – Non sussiste.

Ai fini dell'imposta di registro, la clausola contenuta in un contratto di locazione immobiliare (che prevede una penale di 100 euro giornaliera nel caso di mancata riconsegna dei locali alla

scadenza del rapporto locativo) non può essere assoggettata ad autonoma imposizione, in quanto intrinsecamente collegata ad una delle principali obbligazioni derivanti dal contratto di locazione nel quale essa è inserita, tanto che essa non potrebbe avere vita autonoma, laddove non inserita nel contratto in questione. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, commi 1 e 2

403. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2721 del 28 giugno 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Scarzella

Tassazione dei contratti di locazione contenenti clausole penali – Assenza di una causa autonoma e propria – Il solo contratto di locazione costituisce manifestazione di capacità contributiva.

Le clausole penali inserite in un contratto di locazione sono collegate e complementari con il nucleo essenziale del contratto di locazione cui accedono, rafforzandone l'efficacia e la vincolatività e non sono frutto di un'autonoma determinazione pattizia, perseguendo lo stesso scopo del contratto. L'imposta di registro va, pertanto, applicata come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa ex art. 21, co. 2 d.P.R. 131/1986. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: art. 21, co. 1 e 2, d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., n. 21713/2020; Cass. civ., n. 15774/2017

FIDEIUSSIONI

404. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 152 del 21 gennaio 2022. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borsani

Contratto di fideiussione – Principio dell'autonomia dei singoli negozi – Applicabilità – Sussiste – Imposizione proporzionale – Conseguenze.

La natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico non può essere riportata nell'ambito tributario, e segnatamente in quello della disciplina dell'imposta di registro, per la quale 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, ma è applicabile l'aliquota proporzionale dello 0,50%. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: artt. 1939 e 1941 c.c.; d.P.R. n. 131/1986, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 4319 del 18 febbraio 2021; Cassazione, sezione V, sentenza n. 17237 del 12 luglio 2013

405. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 214 del 26 gennaio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Monfredi

Contratti di fideiussione – Formazione per corrispondenza – Requisiti – Spedizione postale – Elemento necessario per integrare la fattispecie – Non è tale.

I contratti di fideiussione sono soggetti a registrazione solo in caso di uso quando sono stati formati per corrispondenza; a tale proposito, vi è scambio di corrispondenza anche quando la proposta e la accettazione siano scambiate fra soggetti presenti, dato che se si richiedesse anche la spedizione a mezzo posta quale elemento necessario per integrare la fattispecie, si farebbe in definitiva dipendere l'applicazione del tributo da un mero adempimento formale, che non ha niente a che vedere con la sostanza della contrattazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte seconda, art. 1, comma 1, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione VI-trib, Ordinanza n. 19799 del 26 luglio 2018

TRUST

406. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 510 del 21 febbraio 2022. Presidente: Cappabianca, Estensore: Giuffrè**

Imposta di registro – Trust – Imposta sulle successioni – Imposta sulle donazioni – Imposte ipotecarie e catastali.

Ai fini dell'imposta di registro, delle imposte ipotecaria e catastale nonché dell'imposta sulle successioni e donazioni non rilevano né l'atto di costituzione del trust né l'atto di destinazione di beni in trust, poiché il presupposto impositivo delle imposte su menzionate è dato dall'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, che si concretizza solo con l'attribuzione finale ai beneficiari. È altresì da escludersi l'applicazione di un'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale al momento della costituzione del trust e della sua dotazione patrimoniale, poiché costituiscono atti neutri dal punto di vista fiscale, in quanto volti solamente a realizzare gli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo. Il momento impositivo dovrà, quindi, considerarsi differito al successivo trasferimento finale del bene ai beneficiari. (A.D.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass n. 16699/2019 e n. 19167/2019

407. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 70 del 13 gennaio 2022. Presidente: Zevola, Estensore: Blandini**

Imposte ipotecarie e catastali – Trust – Atto costitutivo – Atto di dotazione dei beni – Trasferimento effettivo – Non sussiste – Imposizione proporzionale – Inapplicabilità.

Il fondamento applicativo delle imposte ipotecarie e catastali è dato da un trasferimento concreto, reale ed effettivo di ricchezza, mentre l'atto istitutivo del trust, così come l'atto di dotazione di beni nel trust, non risultano idonei a realizzare alcun trasferimento effettivo di ricchezza, in quanto si tratta di atti di natura gestionale esclusivamente preordinati alla mera attuazione degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione propri del trust; ciò esclude e preclude l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, sia nei riguardi dell'atto istitutivo del trust che dell'atto di dotazione di beni nel trust. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/1990, artt. 1 e 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 13525 del 2 luglio 2020; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 11099 del 27 aprile 2021; Cassazione, sezione V, sentenza n. 8082 del 23 aprile 2020

INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)

408. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 613 del 3 marzo 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani.**

Clausola penale – Rilevanza contrattuale autonoma – È tale.

In tema di imposta di registro in misura fissa per la clausola penale contenuta in un contratto di locazione, occorre evidenziare che la clausola penale ha carattere autonomo, poiché tale clausola non risulta connaturata al contratto, ma costituisce un elemento meramente incidentale, rimesso alla volontà delle parti suscettibile, quindi, di dar luogo alla liquidazione della relativa imposta. Infatti, la clausola penale ha causa distinta rispetto a quella del contratto a cui afferisce, rispetto al quale assume una sua rilevanza contrattuale autonoma, anche se collegata e complementare. (F.G.)

Riferimenti normativi: art. 21 d.P.R. n. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. n. 10046/2018

409. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 725 del 14 marzo 2022. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca.

Clausola penale – Autonomia tassazione – Sussiste.

Le clausole penali inserite nei contratti di locazione in forza della previsione dell'art. 1382 c.c., non derivano o non dipendono necessariamente dalla obbligazione principale, pertanto sono oggetto di separata imposizione in misura fissa ai sensi del combinato disposto dagli artt. 21, comma 1, e 27 del d.P.R. n. 131/1986. La clausola penale, regolando esclusivamente gli effetti dell'inadempimento o del ritardato adempimento delle obbligazioni scaturenti dal contratto, si pone in un rapporto di collegamento e di accessorialità rispetto a dette obbligazioni. Tale caratteristica, tuttavia, non rende la clausola penale esente da autonoma tassazione ai fini dell'imposta di registro. Il legislatore, all'art. 21 del d.P.R. n. 131/1985 pone il discrimine per evitare la regola dell'autonoma tassazione delle disposizioni ulteriori, non nel mero collegamento o nell'accessorialità rispetto alla disposizione principale, bensì nella derivazione necessaria e naturale da questa. Le clausole penali, pur collegate ed accessorie alla principale disposizione contrattuale, non si pongono, rispetto, ad essa, in un rapporto di derivazione necessaria ed immancabile (contemplando regolamentazioni risarcitorie solo eventuali) e non vanno, quindi, esenti da autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro. (U.I.)

Riferimenti normativi: art. 21 del d.P.R. n. 131/1985

410. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1080 del 13 aprile 2022. Presidente: Bricchetti, Estensore: Bricchetti

Clausola penale – Rilevanza contrattuale – Autonomia.

Ai fini dell'Imposta di registro, la clausola penale è un patto accessorio avente funzione risarcitoria. Essa ha una causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume una sua rilevanza contrattuale autonoma seppur collegata e complementare. Da ciò discende l'obbligo di autonoma tassazione della medesima. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 10046 del 24 aprile 2018

411. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 325 del 7 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Alberti

Riqualificazione donazione modale in rendita vitalizia – Sproporzione tra beneficio e onere – Insussistenza in concreto.

La donazione con la quale i beneficiari vengono gravati da un onere in favore del donante non può essere riqualificata, attraverso la norma di cui all'art. 20 TUR, in costituzione di una rendita vitalizia allorquando, secondo una corretta valorizzazione in concreto, non sussista una manifesta sproporzione tra beneficio e onere. All'uopo, per una corretta quantificazione del "modus", deve farsi riferimento al quantum concretamente coercibile da parte del donante in caso di inadempimento dei beneficiari (ossia quello indicato nell'atto) e non già l'abnorme importo risultante dall'applicazione dei coefficienti fiscali preteso dall'ufficio e che presupporrebbe una vita ultracentenaria del beneficiario. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza del 16 novembre 2020 n. 25907

412. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 638 del 25 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Gaeta

Riqualificazione degli atti – Valutazione unitaria della fattispecie complessa – Illegittimità ai sensi della novella.

L'interpretazione autentica dell'art. 20, d.P.R. n. 131/86 recata dall'art. 1, co. 1084, l. n. 145/2018 inibisce all'Ufficio di valutare la fattispecie, formalmente articolata in più atti fra loro collegati, nel suo complesso e di riqualificare, ai fini dell'imposta di registro, l'atto di cessione delle quote sociali in cessione di ramo d'azienda. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20; l. n. 145/2018, art. 1, co. 1084

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 158 del 21 luglio 2020

413. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 919 del 10 marzo 2022. Presidente: Labruna, Estensore: Colavolpe

Contratto di locazione – Clausola penale – Autonoma tassazione – Illegittimità – Sussiste.

Le clausole penali inserite in un contratto di locazione non possono essere assoggettate all'applicazione di autonoma tassa di registro; la corretta tassazione di tali clausole deve essere desunta dai principi affermati dall'art. 20, d.P.R. n. 131/1986, in base ai quali, se l'imposta deve essere applicata secondo "gli effetti giuridici", occorre ricercare la "manifestazione di capacità contributiva", all'interno del documento presentato alla registrazione. In particolare si deve distinguere se la clausola dà origine ad "autonome" disposizioni oppure se l'atto si articola in una pluralità di clausole che nel loro insieme compongono la disposizione e non sono autonomamente produttive di effetti giuridici, tenuto conto che una "mera clausola", che concorre a formare una "disposizione", non può avere una vita a sé stante, ma che intanto vive in quanto è posta in correlazione al contesto nel quale essa si trova collocata; in altre parole, l'imposta di registro deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, e non vi può essere un'autonoma tassazione di una "disposizione" data da una mera clausola contrattuale. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

414. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2704 del 24 giugno 2022. Presidente: Currò, Estensore: Buccaro

Contratto di compravendita avente ad oggetto quote societarie – Scrittura privata a latere – Contenuto esclusivamente patrimoniale – Tassazione dell'atto.

Nel caso in cui le parti stipulino un contratto di compravendita avente ad oggetto la cessione di quote societarie e una scrittura privata a latere, nella quale pattuiscano che il corrispettivo verrà pagato tramite un vendor loan, ossia un finanziamento, la predetta scrittura privata disciplina in modo autonomo e univoco prestazioni a contenuto esclusivamente patrimoniale. Ciò costituisce un fattore rilevante e determinante per la tassazione dell'atto. Inoltre, l'atto è soggetto al vincolo di solidarietà tra le parti a mente dell'art. 57 del d.P.R. 131/1986. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: artt. 20 e 57 d.P.R. 131/1986

ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI

415. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 38 del 20 giugno 2022. Presidente: De Giorgio, Estensore: Maggipinto

Compravendita immobiliare – Prezzo dichiarato – Valutazione – Criteri.

In tema di valutazioni estimative di immobili, consolidata giurisprudenza, di merito e di legittimità, ha affermato che l'Amministrazione finanziaria non può procedere alla stima

utilizzando solo le quotazioni OMI, ciò perché trattasi di mero strumento di ausilio e di indirizzo all'esercizio della potestà accertativa dell'Erario, ma deve procedere alla valutazione utilizzando contemporaneamente i valori OMI e quelli del Borsino immobiliare. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza 13992/2019; Cassazione, ordinanza n. 4141 del 17 febbraio 2021

416. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 964 del 5 aprile 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo

Trasferimento di immobile al promissario acquirente – Subordinazione al pagamento del corrispettivo – Imposta proporzionale – Si applica.

In materia di imposta di registro, la sentenza che ai sensi dell'art. 2932 cc, abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinato al pagamento da parte sua del corrispettivo pattuito, è di per sé soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, in quanto è applicabile il d.P.R. 231/1986, art. 27, c. 3, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti della mera volontà. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 27, comma 3 del d.P.R. n. 231/1986

ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO

417. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 500 del 21 febbraio 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi

Enunciazione – Decreto ingiuntivo – Produzione di fatture – Riconoscimento di debito – Sussiste.

Si è in presenza di enunciazione di atti soggetti ad Iva allorquando in sede di ricorso per decreto ingiuntivo la parte ricorrente produca le fatture a riprova dell'avvenuta prestazione di servizi. Tale circostanza è infatti qualificabile come un contratto verbale tassabile ai sensi degli artt. 22 e 37 del TUR. Non è pertanto necessario che il riconoscimento del debito derivi da atto pubblico o scrittura privata autenticata. (A.Da.)

Riferimenti normativi: artt. 22 e 37 d.P.R. 131/1986; art. 2727 c.c.

418. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 784 del 15 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti

Avviso di liquidazione – Termine triennale di decadenza – Decorrenza.

Il dies a quo per il calcolo della decadenza triennale per l'emissione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro per un atto giudiziario, nel caso di decreto ingiuntivo, non decorre dalla data di emissione del decreto ingiuntivo stesso, bensì dalla data in cui la cancelleria del Tribunale invia il decreto ingiuntivo all'Ufficio per la sua tassazione. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 76

419. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione n. 13, sentenza n. 879 del 25 marzo 2022. Presidente: Duchi, Estensore: Amato

Decreto ingiuntivo – Fideiussore – Garanzia del medesimo debito – Tassazione unica.

Ai fini dell'imposta di registro, il decreto ingiuntivo che condanni sia il debitore principale che il fideiussore al pagamento di una determinata somma non è soggetto a duplice tassazione, in relazione alla duplicità delle condanne, avendo il decreto un unico effetto giuridico, consistente nella condanna di più soggetti, in via solidale, al pagamento della stessa somma. (F.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 2696 del 21 febbraio 2003

420. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1145 del 21 aprile 2022.

Presidente: Ercolani, Estensore: Benedetti

Applicazione dell'imposta – In genere – Ricognizione di debito – Decreto ingiuntivo – Autonomia tassazione degli atti – Sussiste.

Il decreto ingiuntivo, quale atto principale, e la ricognizione del debito in base alla quale è stato emesso il decreto medesimo, non possono scontare un'unica tassazione. L'art. 22 del d.P.R. n. 131/1986 prevede un principio di autonoma tassazione dei singoli negozi giuridici enunciati in una scrittura privata. La tassazione dell'atto principale non resta attratta nella disciplina tributaria del negozio sottostante. Il titolo giuridico ottenuto dal ricorrente è il decreto ingiuntivo, che deve essere tassato in misura proporzionale. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, Tariffa Parte Prima, art. 8, comma 1, lett. b)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, sentenza n. 1247 del 18 gennaio 2017

421. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1288 del 6 maggio 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: D'Arcangelo

Decreto ingiuntivo – Ricognizione di debito – Contenuto patrimoniale – Registrazione in termine di fisso.

In tema di imposta di registro, la ricognizione di debito, quale scrittura privata non autenticata, pur non espressamente inserita né nella prima né nella seconda parte della tariffa di cui al d.P.R. n. 131/1986, 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 termine fisso in forza dell'art. 9, parte prima, del d.P.R. n. 131/1986, che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. (A.S.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 24107 del 12 novembre 2014

422. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1541 del 6 giugno 2022.

Presidente: Locatelli, Estensore: Donvito

Decreto ingiuntivo – Tassazione per enunciazione – Presupposto.

Il presupposto della tassazione per enunciazione è l'indicazione nell'atto soggetto a registrazione di tutti gli elementi del rapporto giuridico intercorso tra le parti, essendo necessario che le circostanze enunciate siano sufficienti in sé a dare certezza del rapporto giuridico. (M.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 5 e 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 25706 del 13 novembre 2020

423. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 30 del 31 gennaio 2022.

Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Riconoscimento di debito – Tassazione proporzionale – Legittimità.

La scrittura contenente un riconoscimento di debito presuppone l'intenzione del soggetto che la redige di riconoscere un debito pendente; quest'ultimo è un rapporto avente contenuto patrimoniale. Per principio giurisprudenziale consolidato, "in tema di imposta di registro, alla ricognizione di debito, atto avente, in quanto tale, 'natura dichiarativa', è applicabile l'aliquota dell'uno per cento fissata per tale specie di atti dall'art. 3 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131". (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 16829/2008; conformi ex multis nn. 12432/2007, 1247/2017

- 424. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, Sentenza n. 89 del 21 marzo 2022. Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto**

Decreto ingiuntivo – Condanna pagamento fatture soggette ad Iva – Imposta di registro in misura fissa.

La sentenza con cui il debitore ceduto viene condannato al pagamento nei confronti del cessionario o del factor di un debito soggetto ad Iva è soggetta alla tassazione in misura fissa in base all'art. 8, nota II della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui le sentenze di condanna non sono soggette all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi soggetti ad Iva, in forza del medesimo d.P.R. n. 131, art. 40. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40; d.P.R. 131/1986, art. 8, Tariffa, Parte I, nota II)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. 15264/2021

- 425. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1145 del 24 marzo 2022. Presidente: Punzo, Estensore: Scurpa**

Decreto ingiuntivo emesso da Tribunale – Valore inferiore a euro 1.000 – Esenzione – Sussiste.

L'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro prevista dall'art. 46, legge 21 novembre 1991, n. 374, per le sentenze adottate in esito a procedimenti il cui valore non eccede la somma di euro 1.033,00 non limita la sua portata alle sole sentenze emesse dal giudice di pace. La ratio dell'agevolazione, invero, è di ridurre il costo del servizio di giustizia per le procedure di valore più modesto, indipendentemente dal grado di giudizio e dall'ufficio giudiziario adito (nel caso di specie è stata ritenuta applicabile l'esenzione con riguardo a un decreto ingiuntivo emesso dal Tribunale di Brescia per l'importo di euro 1.000,00). (G.Co.)

Riferimenti normativi: l. 374/1991, art. 46

ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI

- 426. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1118 del 14 aprile 2022. Presidente: Mainini, Estensore: Del Re**

Amministrazione straordinaria – Revocatoria – Registro.

Le società in amministrazione straordinaria sono equiparabili, ai fini delle revocatorie, alle società sottoposte a procedura fallimentare: in entrambi i casi, infatti, l'interesse è quello di preservare ed incrementare il patrimonio delle società, onde consentirne la distribuzione ai creditori che ne abbiano diritto. Ne consegue che anche alle prime è applicabile la giurisprudenza di legittimità formatasi in tema di revocatoria fallimentare secondo cui la sentenza con la quale venga accolta l'azione revocatoria è soggetta all'art. 8 comma 1 lett. b) della Tariffa Prima Parte allegata al d.P.R. 131/1986 con applicazione di Imposta di Registro proporzionale. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986 art. 8 Tariffa Prima Parte

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 31277 del 4 dicembre 2018

427. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 13 del 4 gennaio 2022.**Presidente: Palestra, Estensore: Bussani****Definitività della sentenza – Presupposto della tassazione – Non è tale – Titolo giudiziale – È tale.**

La norma di cui all'art. 37 del d.P.R. n. 131/1986, così come formulata, è chiara nel prevedere che il presupposto dell'applicazione dell'imposta di registro non è la definitività della sentenza bensì l'esistenza del titolo giudiziale soggetto a registrazione; sussiste la possibilità di pagare il conguaglio o chiedere il rimborso in relazione a quanto stabilito dalla sentenza passata in giudicato. Quanto alla misura della tassazione si deve fare riferimento all'art. 8, comma 1, lettera a) della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. n. 131/1986; art. 8, comma 1, lettera a) della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 4059/2010

DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA**428. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1233 del 2 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Giudicianni****Catasto dei fabbricati – Procedura Docfa – Termine determinazione rendita catastale – Ordinatorio.**

In tema di catasto dei fabbricati, l'introduzione della procedura Docfa ha lo scopo di rendere più rapida la formazione del catasto o il suo aggiornamento, attribuendo alle dichiarazioni presentate la funzione di rendita proposta fino a quando l'Ufficio non provveda alla determinazione della rendita definitiva, sicché il termine di un anno assegnato all'Ufficio non ha natura perentoria, con conseguente decadenza dell'amministrazione dal potere di rettifica, bensì meramente ordinaria. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94, articolo 1, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11523 del 4 giugno 2015

DECADENZA DALL'AZIONE DEL CONTRIBUENTE RELATIVA AL RIMBORSO**429. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 82 del 4 maggio 2022.****Presidente: Spera, Estensore: Mancini****Diniego di rimborso – Illegittima detrazione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova.**

Il termine decadenziale per la presentazione delle istanze di rimborso delle imposte sui redditi, ex art. 38, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 602/1973, decorre dalla data di versamento delle somme di cui si chiede la ripetizione e non dalla data di pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia Europea o emanazione di circolari o risoluzioni ministeriali interpretative delle norme tributarie in senso favorevole al contribuente che creano il presupposto da cui scaturisce il riconoscimento del diritto al rimborso. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 38, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 602/1973

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., SS.UU., 16/06/2014, n. 13676

DISCIPLINA SANZIONATORIA

430. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 336 dell'8 febbraio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Secchi**

Contratto di locazione – Tardiva registrazione – Sanzione – Commisurazione al corrispettivo per l'intera durata del contratto.

La sanzione per la tardiva registrazione del contratto di locazione deve essere commisurata al corrispettivo per l'intera durata del contratto, che costituisce l'ammontare della base imponibile da adottare per il calcolo della sanzione medesima. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 17 e 43

431. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1867 del 10 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: D'Urso**

Locazione pluriennale – Registrazione tardiva e Ravvedimento – Base di calcolo della sanzione – Imposta dovuta per una annualità.

L'art. 17 Tur non contiene soltanto una mera modalità di assolvimento dell'imposta di registro ma, al contrario, introduce invece una vera e propria modalità di liquidazione applicabile in via speciale per i contratti di locazione di immobili con durata pluriennale e con forza derogatoria della norma generale contenuta nell'art. 43 lett. h) che, invece, trova il proprio ambito applicativo in favore di tutti i contratti diversi da quelli indicati nelle precedenti lettere ed aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Pertanto, è del tutto superata la distinzione concettuale tra imposta dovuta e imposta assolta proprio in ragione al fatto che l'opzione della tassazione annuale esercitata dal contribuente non si pone come una mera scelta sulle modalità di pagamento e/o assolvimento dell'imposta di registro, ma comporta, al contrario, una vera e propria liquidazione autonoma della tassazione cui seguirà il relativo adempimento. Ristabilito in questi termini il concetto di base imponibile, è possibile a questo punto determinare il parametro cui commisurare la sanzione applicabile nel caso di omessa o tardiva registrazione e prevista dall'articolo 69 del TUR. Dalla lettura del dato normativo emerge con evidente chiarezza che il parametro di quantificazione della sanzione è rappresentato dall' "imposta dovuta", vale a dire dall'imposta liquidata sulla base imponibile. Atteso che in ipotesi di contratti di locazione di immobili con durata pluriennale in cui il contribuente abbia esercitato l'opzione della tassazione annuale, l'imposta dovuta è determinata dall'ammontare del canone relativo a ciascun anno, è proprio quest'ultima che il trattamento sanzionatorio deve utilizzare come base di calcolo per la sanzione e sulla quale andrà applicata l'aliquota dal sessanta al centoventi per cento, non operando alcun riferimento alla base imponibile ex art 43. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: art. 17 TUR

ALTRO

432. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 79 del 27 aprile 2022. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore**

Applicazione dell'imposta – Sentenze e provvedimenti giudiziari – Avviso di liquidazione – Motivazione – Contenuto – Allegazione dell'atto giudiziario assoggettato ad imposizione – Necessità – Limiti.

In tema di imposta di registro su atti giudiziari, l'obbligo di motivazione dell'avviso di liquidazione è assolto con l'indicazione della data e del numero della sentenza civile o del decreto ingiuntivo, senza necessità di allegazione dell'atto, purché sia certo o presumibile che il contribuente ne abbia avuto pregressa conoscenza. In applicazione del principio il giudice di legittimità ha escluso la necessità di allegazione del decreto ingiuntivo soggetto ad imposta di

registro, essendo stato il contribuente parte ricorrente nel procedimento monitorio e contenendo l'avviso di accertamento una chiara e precisa indicazione dell'atto giudiziario, delle parti processuali, del negozio enunciato, della statuizione adottata, nonché dei criteri per il calcolo dell'imposta di registro. (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. VI - 5, ordinanza 26/10/2021, n. 30084

433. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 30 del 23 maggio 2022.
Presidente: De Giorgio, Estensore: De Giorgio

Atti traslativi e atti costitutivi di diritti reali – Differenza.

In tema di imposta di registro, il termine trasferimento, contenuto nell'art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento; non possono dunque essere sussunti nelle disposizioni che si riferiscono ad “atti traslativi” gli atti con cui si costituiscono diritti reali di godimento. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R., 131 del 1986, art. 1, Tariffa

434. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 71 del 14 aprile 2022.
Presidente: Platania, Estensore: Formighieri

Enunciazione – Allegazione espressa o implicita – Rapporto con l'atto soggetto a registrazione.

In linea generale va escluso che il concetto di enunciazione possa essere assimilato alla mera allegazione. Il concetto di enunciazione impone indefettibilmente che l'atto presupposto (su cui applicare la tassazione) sia indicato espressamente oppure implicitamente ma con riflessi diretti sulla deliberazione assunta. Ciò accade qualora l'ultimo atto posto in essere, sottoposto necessariamente in via autonoma all'imposta di registro, non possa produrre gli effetti suoi propri senza tenere in considerazione gli effetti dell'atto presupposto. Conseguentemente, a differenza di quanto accade in diversi casi di operazioni straordinarie, non rappresenta “enunciazione”, in una delibera di modifica statutaria per trasferimento sede, l'allegazione del bilancio dal quale emerga un finanziamento soci, poiché la modifica statutaria prescinde completamente dall'esistenza o meno di detto finanziamento. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

435. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 81 del 27 aprile 2022.
Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Enunciazione – Mera allegazione non rileva – Requisiti – Decreto ingiuntivo – Ricognizione di debito.

La tassazione in ragione dell'“enunciazione” di un atto, per legge non soggetto a registrazione a termine fisso, all'interno di un altro atto o provvedimento dell'autorità giudiziaria per cui, invece, è richiesta la registrazione, presuppone che il primo atto sia interamente contenuto all'interno del secondo. Si intende che è necessaria l'espressa indicazione di tutti gli elementi essenziali del rapporto giuridico enunciato affinché possa applicarsi l'art. 22 del d.P.R. 131/86. Ne consegue che non basta che l'atto (o il contratto) già stipulato fra le parti sia semplicemente nominato da un altro atto o provvedimento del giudice. Quanto poi alla ricognizione di debito che sia enunciata in un decreto ingiuntivo, essa va qualificata come mera dichiarazione di scienza con la quale si conferma la sussistenza di un rapporto preesistente, quindi da sottoporre a imposta di registro in misura fissa e non proporzionale. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 481 dell'11 gennaio 2018

436. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 114 del 30 giugno 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Registro – Enunciazione – Norma antielusiva – Requisiti – Finanziamento soci.

L'art. 22 del d.P.R. 131/86 è chiaramente una norma antielusiva e persegue l'obiettivo di sottoporre a registrazione atti sottratti all'imposizione. Ai fini della sua applicazione occorre considerare che per "disposizione" deve intendersi qualunque atto idoneo a produrre, modificare o estinguere rapporti giuridici ed in genere qualunque negozio giuridico produttivo di effetti, il cui contenuto sia suscettibile di valutazione patrimoniale. Per "enunciazione" si intende l'espresso richiamo dei contraenti al negozio, contenuto in un atto scritto o un contratto verbale, posto in essere dagli stessi soggetti. A tal fine devono essere evidenziati tutti gli elementi essenziali del contratto enunciato che servono ad identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso possa essere registrato come atto a sé stante. La tassazione per enunciazione, dunque, 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 per il richiamo espresso a tutti i suoi elementi. Con riferimento al finanziamento soci, l'enunciazione ricorre quando sono indicati i soggetti (mutuante e mutuatario), la causa (il prestito in denaro con obbligo di restituzione) e l'oggetto (importo mutuato, entità del finanziamento). (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 32516 del 12 dicembre 2019

437. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 170 del 19 gennaio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Bolognesi

Contratto di agenzia – Intermediazione di contratti assicurativi – Imposta in misura fissa – Applicabilità – Esclusione.

Il contratto di agenzia stipulato con un assicuratore e le pronunce giudiziali volte ottenere l'adempimento dei relativi obblighi non rientrano tra gli atti assoggettati all'imposta sulle assicurazioni, cui si applica l'imposta di registro in misura fissa ex art. 7 della Tabella allegata al Tur. (E.B.)

Riferimenti normativi: TUR, Tabella, articolo 7

438. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1617 del 10 giugno 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello

Imposta di registro in misura fissa – Clausola penale – Condizione sospensiva di inadempimento contrattuale – Natura accessoria della condizione.

È soggetta all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 21, comma 2, TUR la clausola penale condizionata all'inadempimento di una delle parti, attesa l'accessorietà e la oggettiva causalità connaturate alla medesima convenzione principale. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Ctr Lombardia, sez. 1, sentenza n. 1498 del 22 giugno 2020

439. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1670 del 14 giugno 2022. Presidente: Biancospino, Estensore: Barbata

Accordo di concordato preventivo con terzo assuntore – Accollo del passivo – Non imponibilità della clausola priva di causa autonoma.

In tema di imposta di registro, deve esser assoggettato ad imposizione l'accordo omologato di concordato preventivo con terzo assuntore assumendo come base imponibile il trasferimento

dell'attivo, con esclusione del contestuale accollo dei debiti, giacché tale accollo, necessariamente collegato e contestuale alla cessione dei beni, costituisce il corrispettivo di tale accordo. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ordinanza n. 11925 del 6 maggio 2021

440. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1704 del 15 giugno 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Negozio complesso – Differenza con negozio collegato – Tassazione unica.

In tema d'imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso, è contrassegnato da una causa unica, mentre ricorre il collegamento negoziale laddove distinti negozi, ciascuno soggetto ad un'imposta, confluiscono in una fattispecie complessa pluricausale, della quale ognuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi autonomamente identificabili. Quindi, a norma dell'articolo 21 del d.P.R. 131/1986, qualora un atto contenga più disposizioni si applicherà la tassazione unica. (E.Ci.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, articolo 21, comma 2

441. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 129 del 13 giugno 2022. Presidente: Calia, Estensore: Ascione

Riconoscimento di debito – Tassazione in caso di enunciazione.

È legittima la tassazione ai fini del registro nella misura dell'1% ai sensi dell'art. 22 d.P.R. n. 131/86 di un atto di riconoscimento di debito enunciato in un decreto ingiuntivo avente ad oggetto il pagamento di fornitura di energia elettrica; sebbene il credito oggetto di ingiunzione di pagamento riguardi operazioni imponibili ai fini IVA che, secondo l'art. 40 del d.P.R. n. 131/86, sconterebbero l'imposta di registro in misura fissa il principio viene enunciato in ragione di una assunta specificità del citato art. 22 del d.P.R. n. 131/86. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, artt. 22 e 40

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 16829 del 2008

442. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, Sentenza n. 68 del 7 marzo 2022. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi

Clausola penale – Rilevanza autonoma – Autonoma imposizione.

La clausola penale ha una causa distinta da quella del contratto cui afferisce, rispetto al quale assume quindi una rilevanza contrattuale autonoma, anche se ad esso collegata e complementare. Dalla natura volontaria e autonoma della clausola penale discende l'applicazione della previsione di cui al primo comma dell'art. 21 d.P.R. 131/1986, con assoggettamento della clausola penale ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. 24299/2006

443. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 158 del 1° giugno 2022. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli

Clausola penale – Clausola autonoma – Distinta tassazione – Sussiste.

Ai fini dell'imposta di registro, il trattamento tributario della clausola penale deriva esclusivamente dall'autonomia della clausola, cioè dalla possibilità, per le parti, di decidere se

prevederla o meno nel contratto, e non dalla sua accessorietà. Si applica di conseguenza l'art. 21, d.P.R. n. 131/86, secondo cui se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come fosse un atto distinto. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86, art. 21

444. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 48 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini

Enunciazione di atto non registrato – Atto soggetto a registrazione in caso d'uso – Imponibilità – Sussiste.

La sola enunciazione di un atto non registrato in un atto soggetto a registrazione è condizione sufficiente a legittimare la soggezione all'imposta di registro dell'atto enunciato e non registrato, nonostante si tratti di atto soggetto a registrazione in caso d'uso e l'enunciazione non possa ritenersi in sé una ipotesi di "uso dell'atto". (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 22243 del 30 ottobre 2015

445. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 80 del 14 gennaio 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna

Contratti – Clausola penale – Natura accessoria – Autonoma imponibilità – Non sussiste.

La clausola penale integra per sua natura una disposizione strettamente 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, cosicché l'obbligazione derivante dalla clausola penale non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale, l'invalidità della quale travolge anche la clausola penale; non potendosi riconoscere alla clausola penale 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, in base al 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», con conseguente inapplicabilità dell'imposta di registro in misura fissa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

446. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 146 del 20 gennaio 2022. Presidente: Catania, Estensore: Borsani

Imposta di registro – Imposte ipotecarie e catastali – Agevolazione – Atti di pianificazione urbanistica e preordinati alla trasformazione del territorio – Spettanza – Perseguimento di particolari finalità – Non rileva.

L'agevolazione di cui all'art. 20, legge n. 10/1977 (c.d. legge Bucalossi), che richiama l'art. 32, d.P.R. n. 601/1973, la quale consiste nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e nell'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali, si applica a ogni negozio giuridico connesso alla pianificazione urbanistica e trasformazione del territorio, indipendentemente dal perseguimento di particolari finalità di trasformazione del territorio medesimo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: legge 10/1977, art. 20; d.P.R. 601/1973, art. 32

447. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 210 del 26 gennaio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero

Contratti - Clausola penale – Natura accessoria – Autonomia imponibilità – Non sussiste.

Ai fini dell'imposta di registro la tassazione deve essere unica allorché le disposizioni da registrare derivino per loro natura l'una dall'altra; la clausola penale inserita in contratto di locazione è per sua natura necessariamente connessa al contratto cui accede e non può sussistere da sola prescindendo da quel contratto; la clausola penale ha infatti lo scopo di sostenere l'esatto, eventualmente reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni principali assunte con il contratto cui accede e non ha una causa propria e distinta, ma una funzione servente rispetto a quella del contratto nel quale è contenuta. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

448. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 233 del 28 gennaio 2022. Presidente: Marini, Estensore: Crespi

Contratti – Clausola penale – Natura accessoria – Autonomia imponibilità – Non sussiste.

La clausola penale inserita in un contratto di locazione non ha una causa propria e distinta rispetto al contratto in cui è inserita, ma è ad esso servente; non potendo produrre alcun effetto disgiunto da esso è inscindibilmente connessa alle pattuizioni contrattuali, per cui la tassazione ai fini del registro deve essere unica. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

449. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 285 del 2 febbraio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi

Negozi posti in essere da GEIE – Imposizione in misura fissa – Ambito – Interpretazione estensiva.

Tutti i negozi posti in essere da un GEIE sono soggetti a imposizione di registro in misura fissa, a prescindere dal soggetto che vi prenda parte e dall'oggetto degli stessi, in quanto e purché gli effetti dell'atto siano volti al raggiungimento dello scopo sociale, in un'ottica di cooperazione e sviluppo del mercato comune; ai fini della applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, è da preferirsi una lettura estensiva della norma di agevolazione che accordi il trattamento di favore non solo agli atti endosocietari e tra GEIE, ma, in via generale, anche ai trasferimenti di immobili a titolo oneroso in cui intervenga un GEIE. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, Tariffa Parte prima, art. 4, lett. g)

450. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 510 del 15 febbraio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Rota

Contratto di locazione – Clausola penale – Autonomia rilevanza causale.

La clausola penale contenuta in un contratto di locazione costituisce pattuizione avente autonomia rilevanza causale, per la quale è applicabile l'art. 21, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986, in base al quale, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente per loro intrinseca natura le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. L'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 200 ai sensi del combinato disposto dell'art. 27 del d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 1; d.P.R. n. 131/86, art. 27; d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte I, art. 11

451. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 611 del 23 febbraio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Crespi

Contratto di mantenimento – Base imponibile – Valore del credito ceduto.

Il contratto di mantenimento è un contratto atipico, a titolo oneroso e prestazioni corrispettive, il cui sinallagma è costituito dall'assunzione di un obbligo di fare in cambio della cessione di un bene o un diritto, spesso di natura immobiliare, in favore del mantenente. A norma dell'art. 43, comma 1, lett. c) del d.P.R. n. 131/1986, la base imponibile per i contratti che importano l'assunzione di un'obbligazione di fare (e naturalmente anche di dare e fare) in corrispettivo della cessione di un bene è costituita dal valore del bene ceduto. Nella specie, posto che il contratto contemplava l'obbligo di fornire vitto, alloggio, assistenza, educazione, istruzione a fronte della cessione di un credito, la base imponibile era costituita dall'importo capitale del credito ceduto. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43, comma 1, lett. c)

452. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 842 del 7 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta

Procedura espropriativa – RFI – Obbligo di versamento.

Ai fini dell'imposta di registro assume rilievo la natura (pubblica o privata) dell'organo incaricato di procedere all'espropriazione. Con la privatizzazione del soggetto gestore della rete ferroviaria la società Rete Ferroviaria Italiana - Società Per Azioni non può più essere considerata organo dello Stato e deve quindi versare le ordinarie imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

453. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 842 del 7 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta

Procedura espropriativa – Soggetto privato – Cessione volontaria – Aliquota – Base imponibile.

La cessione volontaria di terreni a seguito di espropriazione per pubblica utilità gestita da soggetto privato e non dallo Stato, viene tassata con l'aliquota del 15%, come prevede il n. 1, terzo capoverso, della parte 1 della tariffa d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concernente gli atti soggetti a tassazione in termine fisso. La base imponibile su cui applicare l'aliquota è costituita dal prezzo, identificato con la sola quota dell'indennità corrispondente al valore di cessione. Le ulteriori eventuali indennità corrisposte unitamente al valore di cessione vanno tassate con applicazione dell'aliquota del 3% ai sensi del n. 9 della su indicata tariffa, in quanto atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 Parte 1 della Tariffa, n. 1 e 9

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 11 febbraio 2000, n. 1513; Cass., 22 febbraio 2008, n. 4538

454. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17 sentenza n. 861 del 7 marzo 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Clausola penale – Natura accessoria rispetto all'obbligazione principale contenuta nel contratto – Imposta di registro – Applicata in maniera unitaria – Divieto di duplicazione – Sussiste.

La natura accessoria e non autonoma della clausola penale rispetto al contenuto e alla causa del contratto, all'interno del quale è stata pattuita dalle parti, non consente l'applicazione nei suoi confronti di una distinta imposta di registro ex art. 21, co. 1, d.P.R. n. 131/1986, con la conseguenza che il prelievo deve essere applicato in maniera unitaria al contratto, come se

questo contenesse una sola disposizione, in conformità a quanto previsto dall'art. 21, co. 2, d.P.R. n. 131/1986, come corollario dell'art. 53, Cost., non essendo la clausola penale espressiva di una capacità contributiva autonoma rispetto a quella espressa dal contratto a cui accede. (I.B.)

Riferimenti normativi: TUR, art. 21, commi 1 e 2; Cost., art. 53

455. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1256 del 31 marzo 2022. Presidente: Targetti, Estensore: Ruta

Contratto – Clausola penale – Natura di pattuizione autonoma.

La clausola penale inserita in un contratto non costituisce pattuizione autonoma, idonea ad essere assoggettata a specifica tassazione ai fini della imposta di registro, ma è collegata all'obbligazione principale. Il criterio discrezionale tracciato dall'art. 21 d.P.R. 131/1986 ruota intorno all'esistenza di un nesso di derivazione tra le pattuizioni inserite in un unico atto: la clausola penale è un elemento accessorio rispetto alla obbligazione principale, individuando conseguenze a carico della parte inadempiente del negozio principale. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 21 d.P.R. 131/1986

456. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1267 del 1° aprile 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Ramondetta

Concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore – Tassazione in misura proporzionale – Si applica.

Il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato, ai fini dell'imposta di registro, in misura proporzionale ai sensi del d.P.R. n. 131 del 1986, della tariffa allegata, parte prima, art. 8, lett. a) in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari e con esclusione, dalla base imponibile, del contestuale accollo dei debiti collegato a detta cessione dei beni fallimentari. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 8, lett. a), parte prima, tariffa allegata d.P.R. n. 131 del 1986

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 1 luglio 2020 n. 13352; Cass. 14 marzo 2018 n. 6207; Cass. 12 febbraio 2018 n. 3286

457. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1706 del 28 aprile 2022. Presidente: Catania, Estensore: Zaccardelli

Avviso di rettifica e liquidazione – Valori OMI – Semplici indizi e non elementi di prova.

I valori/quotazioni OMI non sono sufficienti a fondare la rettifica dei valori dichiarati di un immobile ai fini del registro, in quanto non costituiscono fonte tipica di prova ma strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa. Essendo nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, sono idonei solamente a "condurre ad indicazioni di valori di larga massima", ragione per cui sono da considerarsi come semplici indizi dai quali desumere l'eventuale occultamento di materia imponibile, ma non elementi di prova idonei e sufficienti, da soli, a fondare la rettifica fiscale. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 52

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 25707 del 21 dicembre 2015; Cass. Civ., sez. V, ordinanza n. 9479 del 18 aprile 2018

458. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1738 del 2 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Dichiarazione di cessata materia del contendere in appello – Accordo stragiudiziale senza la partecipazione dell'Amministrazione dello Stato – Rimborso dell'imposta di registro corrisposta – Non spetta.

Nell'ipotesi dell'accordo stragiudiziale in pendenza del grado di appello, la sentenza con cui il giudice prende atto dell'accordo e dichiara la cessata materia del contendere in quanto non è sentenza di merito non viene trasmessa all'Ufficio per la registrazione e quindi può avere rilievo tributario solo nella misura in cui l'Amministrazione dello Stato è stata parte dell'accordo. In mancanza di tale partecipazione, il legislatore ha sancito la non opponibilità dell'accordo, escludendo il rimborso dell'imposta già corrisposta in forza alla sentenza di primo grado. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 37

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 16069 del 14 luglio 2014; Ctr Lombardia, sez. II, sentenza n. 1635 del 16 luglio 2020

459. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1884 del 10 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vicuna

Imposta Ipotecaria – Trascrizione accettazione tacita – È dovuta.

L'accettazione dell'eredità costituisce negozio giuridico unilaterale e non ricettizio, in quanto tale distinto dall'atto cui accede e che riveste funzione significativa. Per di più, va osservato, l'atto che importa «accettazione tacita dell'eredità» è suscettibile di trascrizione immobiliare (facoltativa; art. 2648, c. 3, c.c.) ed è, dunque, produttivo di effetti giuridici ulteriori, e diversi (art. 2650 c.c.), da quelli che si correlano alla trascrizione di quell'atto (principale) che, per l'appunto, ha comportato la «accettazione tacita dell'eredità». La disposizione di esenzione del d.lgs. n. 23 del 2011 art. 10, comma 3, si fonda su atti, e formalità, che debbono risultare «direttamente» conseguenti al presupposto impositivo soddisfatto con la tassazione dell'atto traslativo (o equiparato), di cui all'art. 10, co. 1, cit.; così che, deve ritenersi, ne rimane al di fuori dell'ambito di applicazione l'atto, o la formalità, che, - così come nella fattispecie, - sia avvinto da un nesso di occasionalità con l'atto principale nel senso che quest'ultimo integra, per l'appunto, l'occasione (ovvero il contesto di riferimento) per il compimento di atti e formalità rispetto ai quali venga in evidenza un distinto, ed autonomo, presupposto impositivo. E non è allora dubbio che la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità si raccordi ad un presupposto impositivo autonomo, e distinto, da quello soddisfatto dall'atto principale (sottoposto a tassazione di registro) cui l'accettazione tacita si correla. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23 del 2011 art. 10, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza del 30 novembre 2021, n. 37369

460. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, Sentenza n. 1904 del 10 maggio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Correrà

Motivazione degli atti – Motivazione per relationem – Atto non allegato né riprodotto nell'atto impositivo – Legittimità – Non sussiste.

In caso di imposta di registro relativa ad una sentenza nota al debitore, il richiamo alla conoscibilità dell'atto è elemento insufficiente a sanare il vizio di motivazione dell'atto impositivo. Sul punto, la Commissione condivide il costante orientamento della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, secondo il quale l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, 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 necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i contenuti specifici dell'atto richiamato che formano gli elementi utili alla motivazione del provvedimento. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: art. 54, comma 5, d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131; art. 7 l. 212/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 25/072012, n. 13110; Cass., 20/02/2019, n. 4176; Cass., 19/112019, n. 2968

461. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2357 del 6 giugno 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Avviso di liquidazione – Motivazione – Molteplici disposizioni dell'atto – Natura – Disposizione più onerosa.

Per l'applicazione del comma 2 dell'art. 21 d.P.R. 131/1986 ciò che occorre è che non si possa concepire l'esistenza di una disposizione senza prescindere dall'altra, configurandosi una connessione oggettiva per volontà della legge o per l'intrinseca natura delle diverse statuizioni. Non rileva, invece, l'esistenza di una mera connessione soggettiva per volontà delle parti o di natura occasionale, rimanendo in tal caso le disposizioni soggette separatamente ad imposta. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, c. 2;

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21713/2020

462. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2414 dell'8 giugno 2022. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Vicuna

Accettazione tacita di eredità – Trascrizione – Tassazione.

L'accettazione tacita di eredità, avente titolo in un atto di compravendita di immobile proveniente da successione ereditaria, è soggetta ad imposta ipotecaria in misura fissa ai sensi dell'art. 3, della tariffa allegata al d.P.R. n. 642 del 1972, e non può usufruire del regime di esonero previsto dall'art. 10, d.lgs. n. 23 del 2011. La conclusione trova fondamento nel fatto che: (i) l'accettazione tacita di eredità costituisce negozio giuridico unilaterale e non ricettizio, distinto dall'atto cui accede; (ii) l'accettazione tacita di eredità può essere oggetto di autonoma trascrizione con effetti giuridici ulteriori e diversi da quelli che attengono alla trascrizione dell'atto principale che ha determinato l'accettazione tacita di eredità. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 624/72, art. 3 della tariffa allegata; d.lgs. n. 23/11, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 37369 del 2021

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA	pag. 317
SOGGETTIVITÀ PASSIVA	pag. 317
BASE IMPONIBILE	pag. 317
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 319
DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE	pag. 319
ALTRO	pag. 319

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA

- 463. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 46 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Martorelli, Estensore: Martorelli**

Imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale – Trust – Atto istitutivo – Imponibilità – Non sussiste.

L'imposta sulle successioni e donazioni, così come le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, sono dovute non al momento della costituzione, dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale del trust, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost.. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art. 2, comma 47

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 19167 del 17 luglio 2019

SOGGETTIVITÀ PASSIVA

- 464. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 604 del 2 marzo 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Beretta**

Curatore dell'eredità – Pagamento dell'imposta.

In tema di imposta di successioni e donazioni, qualora l'eredità risulti ancora giacente perché gli eredi non l'hanno accettata, sebbene si concorda che il curatore dell'eredità giacente sia il soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione, si ritiene che questo non rientri nel novero dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta. Infatti, l'art. 36 del TUS tra i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta, annovera gli eredi e i coeredi che abbiano accettato con beneficio di inventario e i chiamati all'eredità in possesso dei beni ereditari. Pertanto, il curatore dell'eredità giacente non può essere chiamato in alcun modo a rispondere all'imposta, non essendo neanche possessore dei beni oggetto di eredità. (F.G.)

Riferimenti normativi: art. 36, TUS

BASE IMPONIBILE

- 465. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1020 del 7 aprile 2022. Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo**

Base imponibile – Implicita abrogazione coacervo con cumulo del donatum e del relictum – Sussiste.

In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della l. n. 342 del 2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, comma 4, del d.lgs. 1 n. 346 del 1990, che prevedeva il cumulo del "donatum" con il "relictum" al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato. (G.P.)

Riferimenti normativi: art. 69, l. n. 342 del 2000

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sent. n. 24940 del 6 dicembre 2016

466. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1640 del 10 giugno 2022.**Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani****Trust – Presupposto per determinazione imposta di successione e donazione – Trasferimento differito della ricchezza a beneficiario diverso dal costituente.**

In tema di trust, l'attribuzione patrimoniale, differita nel tempo, in favore di destinatari finali differenti dal costituente realizza un trasferimento stabile ed effettivo di ricchezza soggetta all'applicazione dell'imposta di successione. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art.2, comma 47

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ordinanza n. 10256 del 29 maggio 2020

467. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1666 del 14 giugno 2022.**Presidente: Giucastro, Estensore: Moroni****Trust – Presupposto applicativo dell'imposta di successione e donazione – Trasferimento strumentale di immobile.**

La costituzione del vincolo di destinazione non integra un autonomo e sufficiente presupposto per una nuova imposta, in aggiunta a quella di successione e di donazione; inoltre, per l'applicazione dell'imposta di donazione, di registro e ipocatastale, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art.2, comma 47

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., sentenza n. 22754 del 12 settembre 2019

468. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2287 del 31 maggio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Gaeta**Donazione – Base imponibile – Valore massa comune – Collazione.**

L'art. 34 del d.P.R. 26/04/1986, n. 131 prevede che in materia di comunioni ereditarie il valore della massa comune è determinato sulla base dell'asse ereditario netto determinato ai fini della imposta sulle successioni. Nella specie, trova applicazione l'art. 8 comma 1 del d.lgs. 31/10/1990, n. 346 che prescrive che il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, così come determinato dalle disposizioni di cui agli artt. da 14 a 19 e l'ammontare complessivo delle passività ed oneri specificatamente deducibili. Il valore delle donazioni soggette a collazione viene aggiunto a quello dell'asse ereditario netto ed a quello delle singole quote esclusivamente ai fini della individuazione delle aliquote applicabili alla tassazione e ciò in virtù del disposto dell'art. 8 comma 4 del d.lgs. 31/10/1990, n. 346. Pertanto, la collazione non rileva ai fini della determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario, né nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote dell'imposta. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 8, c. 1 e c. 4, art. 14 ed art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza 10 aprile 2006, n. 8335; Cassazione, sentenza 16 ottobre 2018, n. 25929

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA**469. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 681 del 9 marzo 2022.****Presidente: Biancospino, Estensore: Petrone****Cumulo donazioni pregresse – Coacervo.**

Le donazioni effettuate anteriormente all'entrata in vigore del d.l. n. 262/2006, convertito con modificazioni dalla l. n. 286/2006 (norma che ha abrogato l'esenzione dall'imposta di donazione); assumono rilievo ai fini del c.d. "coacervo", istituto che ha il fine di garantire la corretta fruizione della franchigia di legge. (U.I.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 4, TUS

DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE**470. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 557 del 17 febbraio 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Latti****Drammatica scomparsa del de cuius – Non giustifica la violazione dei termini previsti.**

Le modalità drammatiche della scomparsa del de cuius – nella specie, un omicidio – benché sul piano umano sia comprensibile, non possono costituire una giustificazione al superamento dei tempi previsti dall'art. 31 del d.lgs. 346/1990, che stabilisce i termini di presentazione della dichiarazione di successione, con la conseguenza che devono applicarsi le sanzioni previste dall'art. 50 dello stesso d.lgs. per l'omissione di tale dichiarazione. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, artt. 31 e 50

ALTRO**471. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 66 del 29 marzo 2022.****Presidente: Mottola, Estensore: Coltro****Determinazione franchigia – Coacervo – Donazioni pregresse – Cumulo incompatibile.**

In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della l. 342/00, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, c. 4, del d.lgs. 346/90, che prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato. Le ragioni di incompatibilità del cumulo ex art. 8 permangono e trovano conferma anche alla luce della disciplina della nuova imposta di successione in quanto anch'essa applicata, secondo aliquote fisse, sul valore complessivo dei beni devoluti a ciascun erede o legatario in ragione del rapporto di parentela. Né può ritenersi che il coacervo sia ritornato vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta, dal momento che la l. 286/06 ha rimodulato il regime di franchigia sull'imposta di successione e sulle donazioni, anche mediante abrogazione dell'art. 7, co. 2 quater, del d.lgs. 346/90, che precludeva la fruizione della franchigia sulla prima imposta qualora già fatta valere, e fino alla concorrenza del valore di fruizione, sulla seconda. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art 8, c. 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 3989 del 16 febbraio 2021

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI	pag. 321
Cessioni di beni	pag. 321
Prestazione di servizi	pag. 321
OPERAZIONI ESENTI	pag. 322
BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE	pag. 322
IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE	pag. 323
DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ	pag. 324
DETRAZIONE E RIVALSA	pag. 324
FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE	pag. 331
DICHIARAZIONI E PAGAMENTI	pag. 331
PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO	pag. 332
IVA DI GRUPPO	pag. 332
RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA	pag. 333
IVA INTRACOMUNITARIA	pag. 336
Non imponibilità-esenzione	pag. 336
Altro	pag. 337
ALTRO	pag. 337

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI

Cessioni di beni

472. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 18 del 14 marzo 2022.**
Presidente: Catalano, Estensore: Bussani

Cessioni intraunionali – Regime di non imponibilità – Presupposti.

Le cessioni intraunionali sono disciplinate dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE ed a livello nazionale dall'art. 41 del d.l. nr. 331/1993 e dalla Circolare nr. 13/1994. Sussiste il trattamento di non imponibilità quando tra il committente estero e l'operatore nazionale venga stipulato un unico contratto di appalto avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo e sia la fornitura di beni e quando sia previsto che lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nell'altro Stato salvo che, a seguito del processo di produzione o per accordo contrattuale, sia distrutto o sia inservibile. Elemento, altrettanto importante, è la durata della fornitura, al fine di appurare il requisito "dinamico", ovvero che i beni siano spediti o trasportati fuori dal rispettivo territorio ma, sempre, in ambito comunitario così consentendo di verificare il momento di cessazione del rapporto contrattuale. (I.L.C.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 20857/2007

473. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 484 del 18 febbraio 2022.** **Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli**

Operazioni imponibili – Fabbricato in corso di ristrutturazione – Cessione anteriore all'ultimazione dei lavori – Fondo immobiliare – SGR – Imponibilità ordinaria – Alternatività IVA/imposta di registro - Sussiste.

La cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo in un momento anteriore alla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione del medesimo (cfr. data fine lavori indicata nella SCIA) è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10, co. 1, n. 8-bis e n. 8-ter, del d.P.R. n. 633/1972. Trattandosi di bene ancora nel circuito produttivo, la cessione va assoggettata ad Iva ad aliquota ordinaria, con conseguente applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, atteso il principio di alternatività Iva/imposta di registro. Nel caso di specie il soggetto passivo è costituito da una SGR che ha agito per conto di un Fondo immobiliare. (E.C.)

Riferimenti normativi: art. 10, co. 1, n. 8-bis e n. 8-ter, d.P.R. 633/1972; art. 40, d.P.R. 131/1986

Prestazione di servizi

474. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 620 del 3 marzo 2022.**
Presidente: Bichi, Estensore: Schiavini

Ires – Dividendi-interessi – Accertamento – Distribuzione – Responsabilità del socio.

In materia di bonus o premi, occorre distinguere tra "bonus quantitativi" ossia erogazioni corrisposte a fronte dell'attività tipicamente svolta dal cliente/concedente, e "bonus qualitativi" rispetto ai quali l'erogazione è corrisposta non a fronte dell'attività tipicamente svolta dal cliente/cessionario, ma in relazione ad attività collaterali e distinte dalla prestazione principale, quali azioni dirette all'espansione delle vendite, lo svolgimento di attività di marketing o attività legate alla fidelizzazione della clientela. La prima ipotesi si concretizza in una remunerazione disciplinata dall'art. 26, comma 2 del d.P.R. 633/1972 mentre la seconda

ipotesi è inquadrabile alla generale categoria dei sevizi (specifiche obbligazioni di fare) disciplinata dall'art. 3, comma 2, del d.P.R. 633/1972. (F.G.)

Riferimenti normativi: artt. 26 e 3, d.P.R. 633/1972

OPERAZIONI ESENTI

475. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 194 del 21 gennaio 2022.

Presidente: Mainini, Estensore: Barbata

Prestazioni didattiche – Corsi di formazione professionale – Riconoscimento da parte della pubblica amministrazione – Accredito presso il Ministero del Lavoro – Insufficienza – Sovvenzioni Forma.Temp – Imponibilità – Sussiste.

In tema di esenzione da Iva per le prestazioni didattiche, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti e scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni, il requisito del controllo pubblico deve riguardare non solo l'ente di formazione, ma anche l'attività ed i corsi svolti dallo stesso; inoltre, è necessario un controllo pubblico sostanziale, non essendo sufficiente un generico accredito (nel caso di specie, è stata esclusa l'esenzione da Iva per i corsi di formazione professionale dei lavoratori in somministrazione finanziati dal fondo bilaterale Forma.Temp. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, articolo 10, comma 1, numero 20)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 28338 del 5 novembre 2019

BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE

476. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 64 del 3 marzo 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani

Aliquota agevolata – onere della prova.

In tema di Iva, l'unico responsabile della correttezza dell'aliquota applicata alla cessione o alla prestazione eseguita è il soggetto che emette la fattura. Ne discende che grava su costui l'onere di provare la sussistenza delle circostanze di fatto e delle norme che consentono di applicare un'aliquota Iva (agevolata) differente rispetto a quella ordinaria. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

477. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 712 del 28 febbraio 2022. Presidente: Currò, Estensore: Aquino

Oneri generali del sistema elettrico – Base imponibile – Esclusione.

Gli oneri generali del sistema elettrico (OGSE), addebitati all'utente dall'impresa fornitrice di energia elettrica, non rientrano nella base imponibile ai fini Iva, in quanto non costituiscono il corrispettivo pagato dall'utente al fornitore nell'ambito del rapporto di somministrazione di energia elettrica, ma configurano oneri economici posti dalla legge a carico dell'utente, che il fornitore si limita a riscuotere dall'utente e versare all'Autorità Statale. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 13; d.l. 83/12, art. 39

IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE**478. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 911 del 29 marzo 2022.****Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi****Esportazione – Operazioni triangolari di esportazione – Regolari con prova dell'avvenuta esportazione fisica della merce.**

In tema di operazioni triangolari di esportazione, per il riconoscimento della regolarità della triangolazione risulta sufficiente che il cedente italiano sia in grado di dimostrare l'avvenuta esportazione fisica della merce, oggetto di un unico trasporto in territorio extracomunitario, richiedendosi quali condizioni essenziali a riprova della genuinità dell'operazione, l'accordo fin dall'origine tra le parti, il trasporto dei beni all'estero e la prova doganale. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 8, primo comma, lettera a) del d.P.R. n. 633/1972, art. 8, comma 1, lettera a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23735 del 21 ottobre 2013

479. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1258 del 5 maggio 2022.**Presidente: Gaballo, Estensore: Di Fonzo****Cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali – Non imponibilità – Dichiarazione d'intento falsa – Responsabilità cedente – Diligenza – Controllo.**

In tema di Iva, la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, prevista dall'art. 8, primo comma, lett. c), del d.P.R. n. 633/1972, è subordinata all'emissione, da parte dell'esportatore, di specifica dichiarazione d'intento, mentre il soggetto cedente è tenuto a svolgere una (seppur minima) indagine sulla veridicità della dichiarazione d'intento ricevuta, dovendo assolvere successivamente l'Iva sull'operazione solo in caso di dichiarazioni ideologicamente false, salvo che provi l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario. (A.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 8, comma 1, lett. c)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 176 del 9 gennaio 2015

480. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1373 del 17 maggio 2022. Presidente: Mainini, Estensore: Petrone**Cessioni all'esportazione – Esportatore abituale – Dichiarazione d'intento – Non conoscenza condizioni applicabilità regime – Prova del non coinvolgimento – Sussiste.**

La non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, di cui all'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, non è subordinata unicamente alla formale specifica dichiarazione d'intento del suddetto esportatore allorché essa sia ideologicamente falsa. In tale ipotesi, infatti, occorre che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia la non conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato misure di ordinaria diligenza (nel caso di specie il contribuente non aveva effettuato alcuna verifica in quanto, se avesse diligentemente controllato, avrebbe rilevato la falsità delle dichiarazioni di intento rilasciate). (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 8, d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 5 ottobre 2016, n. 19896

481. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2345 del 6 giugno 2022. Presidente: Taddei, Estensore: Taddei

Esportatore abituale – Dichiarazione d'intento – Non imponibilità della fornitura – Responsabilità del fornitore – Oneri di verifica.

Il fornitore dell'esportatore abituale non è responsabile del mancato addebito dell'imposta solo se dimostra di avere esperito una minima indagine sull'apparente veridicità della lettera d'intento, oltre al mancato coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario, dovendo altresì dimostrare, in caso di dichiarazioni ideologicamente false, l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, e potendosi escludere la responsabilità del fornitore dell'esportatore abituale che ha emesso una lettera d'intento falsa, a condizione che il fornitore sia in grado di dimostrare di aver compiuto una (seppur) limitata indagine per cercare di comprendere se tale dichiarazione fosse almeno in apparenza veritiera o fraudolenta, così dando prova di essersi comportato in modo diligente, per "assicurarsi" di non aver partecipato a una frode. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 8, comma 2; d.lgs. 471/1997, art. 7; l. 311/2004, art. 1, comma 384; d.lgs. 175/2014; d.l. 746/1983, art. 1, comma 1, lett. c)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 9940, del 15 maggio 2015; Cass., sentenza n. 21956, del 27 ottobre 2010; Cass., sentenza n. 16819, del 20 giugno 2008; Cass., sentenza n. 176, del 16 luglio 2015; Corte di Giustizia UE, Cause C-80/11 e C-142/11

DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ

482. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 118 del 17 gennaio 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Lettere di intento ideologicamente false – Non consapevolezza del cedente – Solidarietà – Non sussiste.

Il cedente risponde dell'omesso pagamento del tributo da parte del cessionario soltanto se l'operazione è stata effettuata senza addebito di imposta in mancanza della dichiarazione d'intento. Fattispecie sostanzialmente analoga si verifica quando la dichiarazione d'intento esiste, ma il cedente è consapevole che si tratta di una dichiarazione ideologicamente falsa preordinata alla commissione di una frode fiscale, consapevolezza ascrivibile all'elemento psicologico del dolo e non della colpa. La responsabilità solidale del cedente, pertanto, non sussiste nel caso in cui allo stesso venga contestato di non avere usato la diligenza esigibile dall'operatore economico mediamente avveduto, per rendersi conto di avere quale acquirente una società "cartiera". (P.Co.)

Riferimenti normativi:

DETRAZIONE E RIVALSA

483. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 150 del 25 marzo 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Operazioni oggettivamente inesistenti – Consapevolezza che l'operazione si iscrive in una frode Iva – Rileva.

Non può essere riconosciuta la detrazione dell'Iva, ove sia provata la fittizietà delle operazioni oltre che la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dato che, come è noto, tale prova può essere desunta anche solo dal fatto che il contribuente, se non sapeva, avrebbe quantomeno dovuto sapere, agendo con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione descritta si inseriva

in una evasione fiscale. Nel caso in esame il legale responsabile della società ricorrente ha dichiarato di non essersi mai recato presso la sede della ditta emittente la fattura in questione e di non conoscerne, né il numero e i nominativi delle persone che lavoravano per queste, né come aveva conosciuto lo stesso fornitore o quale fosse il suo contatto telefonico. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

484. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 164 del 28 marzo 2022.
Presidente: Fischetti, Estensore: Bersotti

Operazioni oggettivamente inesistenti – Prova a carico del contribuente.

A fronte di motivazione carente o contraddittoria da parte dell'Ufficio circa l'inesistenza oggettiva delle prestazioni, il contribuente può offrire una valida prova contraria, data dalla produzione dei contratti d'appalto stipulati con i propri committenti, con fatture, pagamenti, descrizione lavori, computo metrico delle lavorazioni e stato d'avanzamento lavori; contratti di subappalto completi di fatture, pagamenti, descrizione lavori, Durc, buste paga dei dipendenti della subappaltatrice che hanno lavorato presso i cantieri del contribuente. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

485. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 8 del 24 gennaio 2022.
Presidente: Spera, Estensore: Mancini

Operazioni oggettivamente inesistenti – Prova inesistenza – Spetta all'Amministrazione finanziaria anche mediante presunzioni semplici – Prova contraria grava sul contribuente anche mediante presunzioni semplici.

È onere dell'Ufficio fiscale, che contesta operazioni oggettivamente inesistenti e l'indebita detrazione Iva e/o la deduzione dei costi, fornire elementi probatori (anche mediante presunzioni semplici) che le operazioni fatturate non sono state effettuate. È, viceversa, onere del contribuente fornire la prova contraria, anche mediante presunzioni semplici, e dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Prova quest'ultima che non può consistere nella mera esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Prove idonee per documentare l'esecuzione effettiva dei lavori di costruzione in subappalto è la produzione dei contratti di subappalto che, anche se privi di data, siano sottoscritti dalle parti; la produzione degli estratti conto dai quali risulta il pagamento dei lavori da parte della committente; la documentazione contabile, tra cui i registri Iva, il libro giornale ed i mastri, che riporta le lavorazioni e gli importi connessi ai lavori oggetto dei contratti di subappalto. Con riferimento alla società appaltatrice (presunta cartiera) i contratti di assunzione dei dipendenti e le prestazioni lavorative da questi effettuate per l'esecuzione dei lavori oggetto dei contratti di subappalto, la predisposizione dei piani di sicurezza, l'iscrizione della società subappaltatrice all'Inail, all'Inps e il DURC (documento unico di regolarità contributiva). (A.D.)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenze nn. 2609/2016 e 12802/2011

486. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 81 del 4 maggio 2022.
Presidente: Spera, Estensore: Mancini

Illegittima detrazione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova.

Quando si contesti, da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'illegittima detrazione dell'Iva, in quanto relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, essa ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. In particolare, la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base

ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente. Incombe, poi, sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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 e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi. (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, n. 25106 del 10 novembre 2020

487. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 2 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi

Pro-rata di detraibilità – Determinazione – Gestione di slot machine – Inclusione nel calcolo del pro-rata – Legittimità – Prevalenza dei ricavi dell'attività di gestione di slot machine rispetto ai ricavi derivanti da gestione del bar – Condizione – Necessità.

Rientra nella determinazione della percentuale di detraibilità dell'iva l'attività di gestione di slot machine, esente ex art. 10, c. 1, n. 6, del d.P.R. 633/1972, quando genera ricavi di ammontare superiore a quello derivante dall'attività di gestione del bar in cui gli apparecchi sono ubicati, e non può dunque rivestire carattere accessorio rispetto all'esercizio di quest'ultima attività. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 8628 del 29 aprile 2015

488. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 44 del 31 gennaio 2022. Presidente: Mottola, Estensore: Coltro

Determinazione pro-rata di detraibilità Iva – Attività episodica – Irrilevanza.

In tema di Iva, si considera strumentale ed accessoria, tale da non concorrere al calcolo del pro-rata di detraibilità, l'attività assolutamente episodica e, quindi, estranea a quella propria dell'impresa, dovendosi accertare detta occasionalità in concreto e non in base alle previsioni statuarie, avuto altresì riguardo all'ammontare dei ricavi derivanti dalla prima rispetto a quelli provenienti dalla seconda. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19, comma 5

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 12689 del 25 giugno 2020

489. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 137 del 18 gennaio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini

Mancanza di dichiarazione annuale – Termine esercizio della detrazione – Non sussiste.

Pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza di imposta risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto, va riconosciuta qualora il contribuente abbia rispettato i requisiti sostanziali per la detrazione. Infondata è pertanto la richiesta del riconoscimento di un credito Iva risultante da dichiarazione presentata oltre il termine di due anni successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione. (L.B.)

Riferimenti normativi:

490. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 216 del 24 gennaio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini

Frodi Iva – Diniego di detrazione – Coinvolgimento in frode fiscale commessa a monte – Mala fede del cessionario – Prova – Acquisto di merci a prezzi inferiori rispetto a quelli di mercato – Non decisività della prova – Dovere di diligenza – Assunzione di informazioni sui fornitori dei propri fornitori – Esclusione.

In tema di frodi Iva, ai fini della prova della negligenza del cessionario, non è sufficiente il mero acquisto di beni a prezzi competitivi rispetto alla media di mercato, essendo ulteriormente necessario che l'Ufficio provi il carattere "patologico" degli stessi. Non è inoltre esigibile che il cessionario possa assumere informazioni sui fornitori dei propri fornitori e sui prezzi praticati da questi ultimi, trattandosi di un comportamento che va al di là della normale prudenza commerciale. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, articolo 19

491. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 577 del 28 febbraio 2022. Presidente: Giucastro, Estensore: Chiametti

Diritto alla detrazione – Elementi oggettivi.

Dato che il diniego del diritto a detrazione e un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni. (A.D.A.)

Riferimenti normativi:

492. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1163 del 22 aprile 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Fortunato

Accertamento – Operazioni inesistenti – Onere della prova sul contribuente – Legittimità – Sussiste.

Per le 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, spettando poi al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, prova che tuttavia non può ridursi all'esibizione della fattura o alla dimostrazione della regolarità formale della scritture contabili o dei mezzi di pagamento, perché questi sono facilmente falsificabili. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 15228 del 3 dicembre 2001; Cassazione, sez. V, sentenza n. 5406 del 18 marzo 2016

493. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1172 del 23 aprile 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Donvito

Accertamento – Operazioni inesistenti – Onere della prova sul contribuente – Legittimità – Sussiste.

Per le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, relativamente alle quali l'amministrazione ha dimostrato che la ricorrente intratteneva operazioni con un'impresa priva di organizzazione, provando, in via presuntiva, che la contribuente fosse a conoscenza – o avrebbe dovuto esserlo usando la diligenza richiesta dalla qualità imprenditoriale ricoperta –

della sostanziale inesistenza del fornitore, determina a carico del contribuente l'onere di allegare la prova contraria e cioè quella di avere adottato tutte le cautele ragionevolmente esigibili, tenuto conto del contesto commerciale in cui le operazioni si sono svolte, della tipologia, entità e ripetitività delle operazioni, per sincerarsi di non partecipare ad un'operazione di evasione. Non rilevano quale esimente a favore del contribuente, la regolarità della contabilità e dei pagamenti delle fatture sindacate. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 30041 del 26 ottobre 2021

494. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1179 del 26 aprile 2022. Presidente: Bognesi, Estensore: Mazzotta

Attività di formazione – Esenzione – Requisiti formali – Iscrizione all'albo dell'ente – Sussiste.

Ai fini dell'applicazione del regime di esenzione di cui all'art. 10, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972, è necessario che il soggetto passivo sia un ente di formazione riconosciuto. A tal fine non è sufficiente che tale riconoscimento provenga da un accordo stipulato in seno alla Conferenza Stato, Regioni, Province Autonome di Trento e Bolzano ma è altresì necessario che il riconoscimento provenga dall'ordinamento giuridico della Regione cui appartiene l'ente. La Legge regionale della Lombardia sul punto prevede una serie di requisiti ai fini dell'accreditamento degli enti di formazione. Ne consegue che in assenza di un formale riconoscimento e della conseguente iscrizione all'albo, non è consentito avvalersi della disciplina di cui al menzionato art. 10. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 10, comma 1, n. 20)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 30041 del 26 ottobre 2021

495. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1310 del 10 maggio 2022. Presidente: Locatelli, Estensore: Marra

Prova coinvolgimento – Diligenza media – Evasione.

È onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode (nel caso in esame l'Agenzia delle Entrate si è limitata a richiamare alcune segnalazioni della Guardia di Finanza con riferimento al soggetto che ha dato luogo alla frode – difficilmente riscontrabili dal contribuente – e non ha di certo dimostrato il coinvolgimento consapevole della Società). (P.Co.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 5 maggio 2021, n. 11685

496. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1627 del 10 giugno 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani

Nota di credito – Detrazione – Debitore assoggettato a fallimento – Prova dell'infruttuosità della procedura concorsuale.

È illegittima l'emissione della nota di credito e la conseguente detrazione dell'Iva in relazione ad operazioni concluse con debitore assoggettato a procedura fallimentare pendente, essendo necessaria la prova della conclusione infruttuosa della procedura concorsuale. (A.A.)

Riferimenti normativi: art. 26, comma 12, d.P.R. n. 633/1972

497. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1637 del 10 giugno 2022.**Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani****Diniego rimborso – Detrazione su acquisti – Vendite non soggette all'imposta – Requisito della imponibilità.**

È indetraibile l'Iva assolta dalle società di "holding pure" sugli acquisti di beni e servizi afferenti vendite esenti o non soggette ad Iva, richiedendosi, in tal senso, l'imponibilità delle correlate operazioni attive. (A.A.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. n. 633/1972**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI., ordinanza n. 2986 del 8 febbraio 2021***498. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 271 del 31 gennaio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Angeloni****Detrazione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Frode carosello – Prova della consapevolezza da parte del contribuente – Risultanze del processo penale – Insufficienza.**

In caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario, non potendo attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l'autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione. (F.V.A.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. n. 633/1972**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 27814 del 4 dicembre 2020***499. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 283 del 1° febbraio 2022. Presidente: IZZI, Estensore: Corraa****Detrazione – Esclusione – Condizioni – Antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione – Onere della prova – Criterio di riparto.**

In tema di Iva, non è consentito all'Amministrazione rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto alla detrazione, salvo che dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva: in detta ipotesi, spetta al contribuente provare che la prestazione del bene o servizio è reale ed inerente all'attività svolta. (F.V.A.)

*Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 2240 del 30 gennaio 2018***500. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1040 del 18 marzo 2022. Presidente: Venditti, Estensore: Aondio****Operazioni oggettivamente inesistenti – Impresa emittente fatture priva di reale consistenza – Prova fornita dall'Amministrazione finanziaria mediante presunzioni gravi, precise e concordanti – Assenza di validi elementi probatori contrari di effettiva esecuzione delle prestazioni – Recupero costi indeducibili e Iva detratta.**

Sono indeducibili i costi contabilizzati e l'Iva detratta dalla società committente a fronte di operazioni fatturate e ritenute oggettivamente inesistenti che l'Ufficio fiscale provi, anche mediante gravi, precise e concordanti, essere state imputate ad imprese non esistenti (cd. cartiere). È tale l'impresa che abbia emesso fatture per prestazioni di servizi di telemarketing, nell'ambito delle compravendite immobiliari, non compatibili e comprese nell'attività

economica dichiarata dall'impresa stessa avente ad oggetto il "commercio all'ingrosso di abbigliamento ed accessori". Impresa peraltro priva, di fatto, di una struttura, di beni strumentali, di personale dipendente, di personale impiegato tramite il ricorso a contratti di fornitura stipulati con parti terze, priva di utenza elettrica, telefonica, di strumenti digitali, internet, ecc. e discontinua nel presentare la dichiarazione annuale dei redditi. (A.D.)

Riferimenti normativi: artt. 19 e 54, d.P.R. 633/1972

501. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1052 del 18 marzo 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Correrà

Operazione di leveraged buy out – Acquisto partecipazioni mediante finanziamento – Fattura emessa dalla controllante con riaddebito alla controllata di costi per commissioni bancarie e consulenze legali – Fattura registrata e contabilizzata dalla controllata – Rapporto di inerenza – Sussiste – Detrazione – Compete.

Fatto salvo che l'Amministrazione finanziaria provi la macroscopica antieconomicità dell'operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione dell'operazione Iva con l'esercizio dell'attività d'impresa, la detrazione Iva, assolta sull'acquisto di beni e servizi, spetta, in forza del principio di neutralità del tributo, per le operazioni passive inerenti, anche in assenza di operazioni attive; inerenza da valutare secondo un giudizio di carattere qualitativo e non quantitativo, correlato all'attività di impresa e non esclusa in virtù di un mero giudizio sulla congruità del costo. L'acquisto di partecipazioni, mediante finanziamento bancario, di una società con successivo riaddebito dei costi alla controllata, che registra e contabilizza le relative fatture, per commissioni bancarie e consulenze legali, non fa venir meno il principio di inerenza, con conseguente indetraibilità dell'Iva, per dissociazione tra soggetto inciso dal costo e soggetto che effettivamente ha beneficiato dell'acquisto della partecipazione. La complessa operazione di "merger leveraged buy out", disciplinata dall'art. 2501 bis c.c., comunque coinvolge la società controllante e la controllata, poi fusasi per incorporazione nella società obiettivo e, pertanto, i costi sono, comunque, riferibili all'operazione complessiva e, dunque, inerenti all'attività d'impresa della controllata con l'effetto che l'Iva assolta da quest'ultima è detraibile. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.P.R. 633/1972; art. 2501 bis c.c.

502. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1992 del 16 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Ramondetta

Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità.

Con riferimento alle fatture passive soggettivamente inesistenti, permane comunque la indetraibilità di tale imposta ove il contribuente, dopo che l'Amministrazione ha offerto la prova che lo stesso "sapeva" dell'accordo simulatorio, o che "avrebbe dovuto saperlo" utilizzando la comune diligenza, non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode nel cui ambito tali fatture siano state emesse, oltre alle condotte adottate per verificare l'effettiva attività svolta dalla ditte fornitrici. (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. trib., sentenza n. 32589 del 12 dicembre 2019

503. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1994 del 16 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Ramondetta

Operazioni oggettivamente inesistenti – Detrazione dell'Iva e deducibilità dei costi – Riparto dell'onere probatorio fra Amministrazione e contribuente.

In tema di Iva, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che,

tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (L.Mar.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, sentenza, 18/10/2021, n. 28628; Cass. civ., sez. V, sentenza, 29/09/2020, n. 20579; Cass. civ., sez. V, ordinanza, 05/07/2018, n. 17619

FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE

504. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 65 del 5 aprile 2022.

Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola

Importi differenti tra la fattura del cedente (inferiore) e quella registrata nella contabilità del cessionario – Ripresa a tassazione dei ricavi del cedente – Verifica della falsità di una delle due fatture – Prova indiziaria.

Presupposto imprescindibile per la decisione della controversia è stabilire quale delle due fatture sia falsa. Infatti, logicamente una delle due deve essere necessariamente falsa. Il fatto che l'Agenzia non abbia voluto prendere posizione su questo aspetto, vizia, di per sé, la motivazione dell'atto impugnato, in quanto la stessa poggia su basi fragili avendo eluso l'accertamento del fatto che fonda l'imposizione fiscale. A ciò si aggiunge il fatto che l'Agenzia nelle controdeduzioni non ha contestato gli elementi indiziari evidenziati dal ricorrente a sostegno della veridicità della fattura emessa dalla ditta cedente, limitandosi ad insistere sulla data successiva alla fattura dei documenti di trasporto del materiale ed individuando comunque un interesse del cedente a dichiarare un importo inferiore in fattura. Precisamente l'Agenzia non ha contestato gli elementi indiziari che si poggiano su fatti ormai provati: tra cui quello che l'unico importo pagato corrisponde all'importo della fattura del cedente. (G.V.M.)

Riferimenti normativi:

505. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1786 del 20 giugno 2022. Presidente: Cappabianca, Estensore: Giuffrè

Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Spetta all'Ufficio dimostrare l'asserita inesistenza dell'operazione fatturata.

In tema di fatture per operazione oggettivamente inesistenti, spetta all'Agenzia delle Entrate fornire la prova dell'asserita inesistenza dell'operazione ovvero dimostrare l'avvenuta retrocessione del pretium sceleris dal soggetto emittente la fattura a favore del soggetto utilizzatore. L'Ufficio può assolvere al proprio onere probatorio anche tramite presunzioni, purché precise e concordanti, ferma restando la facoltà del contribuente di dimostrare l'effettività delle prestazioni e/o cessioni di beni oggetto della fattura. (M.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 39, comma 1, lett. d) d.P.R. n. 600/73 e art. 54 d.P.R. n. 633/72

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

DICHIARAZIONI E PAGAMENTI

506. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 225 del 27 giugno 2022.

Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio

Intermediario senza specifico incarico – Presentazione dichiarazione – Illegittimità.

Al fine di provare la buona fede del contribuente in merito alla non genuinità delle dichiarazioni Iva presentate in assenza di apposito mandato, è necessario un puntuale accertamento da parte del giudice di merito. Difatti, l'obbligo di presentare la dichiarazione non può farsi discendere dal sol fatto che il contribuente avesse conferito al commercialista l'incarico di tenuta della

contabilità, dovendo ritenersi che l'invio telematico della dichiarazione richieda uno specifico incarico, trattandosi di adempimento cui il contribuente può provvedere in via autonoma. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 322/98, artt. 1 e 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 13138 dell'11 giugno 2014

507. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1650 del 13 giugno 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Napoleone

Compensazione credito – Apposizione del visto da soggetto diverso da quello che ha la contabilità – Violazione formale.

In tema di compensazione dei crediti di imposta, non integrano la fattispecie di indebito utilizzo del credito, sanzionabile con la decadenza dal credito Iva, l'apposizione del visto di conformità e la trasmissione della dichiarazione annuale da parte di soggetto diverso da quello che ha elaborato la contabilità nel periodo di competenza, atteso che tale condotta costituisce mera violazione formale. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 10, comma 7

PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO

508. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 177 del 13 giugno 2022. Presidente: Petrucci, Estensore: Renzi

Detrazione – Presunzione di frode – Diniego – Legittimità.

L'Amministrazione finanziaria può negare il diritto alla detrazione dell'Iva laddove riesca a dimostrare, anche mediante presunzioni, che l'operazione si inserisce in una frode, della quale il cessionario o committente è consapevole o comunque avrebbe dovuto conoscere. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art. 54

IVA DI GRUPPO

509. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2365 del 6 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Liquidazione – Controllante – Eccedenze detraibili – Trattamento.

In sede di liquidazione dell'Iva di gruppo ai sensi dell'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento al regime anteriore all'applicabilità della l. n. 244 del 2007, nel novero delle eccedenze detraibili da trasferire alle società del gruppo alla controllante rientravano anche quelle maturate in anni precedenti l'attivazione del regime predetto, con la conseguenza che la società controllata non poteva utilizzare le stesse per autonoma ed individuale compensazione, ma doveva trasferirle alla controllante. Infatti, solo con la legge finanziaria per il 2008 (i. e., l. n. 244/07), si è stabilito, in modo espresso, ma a partire dalla liquidazione Iva di gruppo relativa all'anno 2008, che agli effetti delle dichiarazioni e dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, dagli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 73, c. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 23423 del 26 ottobre 2020

RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA**510. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 1 del 7 gennaio 2022.****Presidente: Maddalo, Estensore: Belotti****Rimborso – Prescrizione diritto – Decennale.**

Il credito Iva esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale. Non è dunque applicabile il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, co. 2, d.lgs. n. 546/92, in quanto l'istanza di rimborso non integra il fatto costitutivo del diritto, ma solo il presupposto di esigibilità del credito, per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso stesso. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 21, co. 2

511. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 467 del 17 febbraio 2022. Presidente: Locatelli; Estensore: Marra**Sospensione rimborso – Avviso di irregolarità – Legittima.**

È del tutto legittimo il provvedimento di sospensione del rimborso Iva nei limiti degli importi dovuti sia delle cartelle di pagamento, sia degli avvisi di irregolarità. La Commissione accoglie l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 33/E del 22 luglio 2016) secondo cui, sebbene le predette comunicazioni non possano essere considerate una pretesa impositiva definitiva, esse rappresentano comunque una fase intermedia del procedimento amministrativo tributario finalizzato al recupero del credito erariale. Pertanto, in presenza di determinate condizioni possono esplicare effetti sul processo di lavorazione dei rimborsi IVA. (A.Da.)

Riferimenti normativi: art. 23, co 1, d.lgs. 472/1997

512. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1611 del 10 giugno 2022.**Presidente: De Sapia, Estensore: Botteri****Rimborso del credito per cessata attività – Illegittimità diniego – Costi propedeutici all'attività imprenditoriale programmata – Inerenza.**

È illegittimo il diniego di rimborso dell'Iva relativa agli oneri sostenuti nel periodo precedente l'inizio di una attività imprenditoriale, laddove questa non sia mai iniziata. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., sentenza n. 25777 del 5 dicembre 2014; Cass., sez. V, n. 23994 del 3 ottobre 2018; Cass., sez. VI, ordinanza n. 488 del 24 marzo 2020

513. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1847 del 24 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Arista**Diniego rimborso dell'Iva – Impossibilità di detrarre l'imposta in presenza di operazioni unicamente esenti.**

Dall'esame dello statuto della società, dall'oggetto sociale, dal codice ATECO nonché dai documenti di bilancio, si evince come le attività svolte dalla stessa, siano esclusivamente operazioni esenti da Iva, come previsto dal d.P.R. n.633/1972, ne consegue che il rimborso dell'Iva a credito non possa essere preso in esame laddove manca un riscontro di Iva a debito collegabile direttamente all'attività gestionale. La specificità dell'attività svolta dalla Società ricorrente riguarda operazioni per loro natura esenti da Iva, conseguentemente, il diritto alla detrazione viene a mancare. (C.E.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

514. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 141 del 25 maggio 2022.**Presidente: Novik, Estensore: Vitelli****Diritto al rimborso – Fideiussioni – Crediti Iva – Sussiste.**

L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata e nulla autorizza a differenziare le ragioni per cui è stata richiesta la fideiussione. Tale eventuale differenziazione apparirebbe vessatoria verso i contribuenti che, in ragione dell'attività esercitata, maturano costantemente ingenti crediti tributari oggetto di rimborso. La tesi secondo cui il diritto al rimborso riguarderebbe esclusivamente gli oneri relativi alle fideiussioni prestate dal contribuente nell'ambito dell'attività di accertamento, senza estensione analogica alle garanzie presentate per ottenere il rimborso delle eccedenze Iva annuali/trimestrali esposte in dichiarazione ai sensi degli artt. 30 e 38-bis del DPR n. 633/1972, sono state adeguatamente confutate dalla giurisprudenza di legittimità. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 5 agosto 2015, n. 16409; Cass., 28 agosto 2013, n. 297513; Cass., 28 febbraio 2020, n. 5508

515. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 6 del 7 gennaio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini**Credito Iva – Cessione azienda – Esclusione dal compendio aziendale ceduto.**

In caso di cessione dell'azienda, il credito Iva a quest'ultima relativo può essere escluso dal compendio aziendale, dal momento che la disciplina di cui agli articoli 2558 e 2559 c.c. è derogabile per volontà delle parti (e a condizione che l'esclusione non intacchi la finalità produttiva dell'azienda ceduta), salva la notifica della cessione del credito Iva a termini dell'art. 69, comma 1, r.d. n. 2440/1923, ai fini della opponibilità della cessione, all'Amministrazione finanziaria. Per l'effetto, nell'ipotesi in cui il credito Iva sia stato escluso dalla cessione dell'azienda, il cedente è legittimato a richiederne il rimborso, ove ne sussistano i presupposti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: artt. 2558 e 2559 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass, sez. V, ordinanza n. 33965 del 2019

516. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 274 del 1° febbraio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**Eccedenza d'imposta – Recupero – Mancanza della dichiarazione nell'anno di maturazione – Preclusione – Non sussiste.**

La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, la eccedenza di 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 di impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito controllo formale automatizzato, non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto che si tratti di acquisiti compiuti da un soggetto passivo di imposta, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili. (F.V.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 17757 dell'8 settembre 2016

517. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 427 del 10 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Rimborso – Disconoscimento credito – Scadenza termini per accertamento – Non rileva.

In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile di Iva, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente in dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento o di rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1973, art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., sentenza n. 21766 del 29 luglio 2021

518. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1400 dell'8 aprile 2022. Presidente: Zevola, Estensore: Latti

Compensazione credito d'imposta – Mera mancanza visto di conformità – Negazione compensazione e sanzione – Non sussiste.

Il caso di specie riguarda l'utilizzo in compensazione di un credito Iva superiore a € 15.000,00 in mancanza di un valido visto di conformità come previsto dall'articolo 35, comma 1, lettera a) d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Dall'esame del d.l. 78/2009, tuttavia, non risulta che la mancata apposizione del visto comporti la valutazione del credito come indebitamente utilizzato e tantomeno è prevista la sanzione ex art. 13 d.lgs. 471/97. La Suprema Corte con sentenza n. 5289/2020, per un caso simile, ha affermato che "Nel caso di specie la mancata apposizione del visto di conformità, oltre a non costituire condotta frodatoria, non ha arrecato alcun pregiudizio per le casse erariali. La funzione del visto di conformità richiesto per poter operare la compensazione dei crediti di imposta è quella di assicurare un controllo anticipato della esistenza e spettanza del credito compensabile mediante l'attribuzione della relativa verifica ad un professionista abilitato. L'inosservanza di tale adempimento è quindi inidonea a pregiudicare l'esercizio delle attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito da parte dell'Ente accertatore. Essa è altresì inidonea ad incidere negativamente in danno del fisco sia sulla base imponibile dell'imposta sia sul versamento del tributo, in quanto, una volta accertata sul piano sostanziale l'esistenza del credito Iva e il conseguente diritto del contribuente di portarlo in compensazione, la mancata apposizione del visto si risolve in una infrazione puramente formale che non determina il venir meno di tale diritto". (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 10, comma 7, d.l. n. 78/2009; art. 35, comma 1, lettera a) d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241; art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 5289/2020

519. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2741 del 29 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Buccaro

Rimborso – Provvedimento di diniego – Onere della prova del contribuente in sede giurisdizionale – Fatti costitutivi dell'esistenza del credito.

Il credito Iva non nasce dalla dichiarazione, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo; pertanto, ove un credito esposto in dichiarazione sia dall'amministrazione finanziaria contestato (come accaduto nella specie in ragione dell'avvenuto diniego al rimborso), grava sul contribuente la prova dei fatti costitutivi del medesimo. Invero, nelle liti originate dalla negazione del credito (sia stato esso chiesto a rimborso ovvero sia stato riportato a nuovo l'anno successivo a quello di relativa maturazione), da un lato è sempre consentito all'amministrazione prospettare in giudizio argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle espresse nella

motivazione del provvedimento negativo, e dall'altro incombe comunque sul contribuente l'onere della prova in ordine alle condizioni di esistenza del credito. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, artt. 30 e 38-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 18427 del 26 ottobre 2012

IVA INTRACOMUNITARIA

Non imponibilità-esenzione

520. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 94 del 24 marzo 2022.

Presidente: Chiappani, Estensore: Repossi

Esenzione – Mancanza requisiti.

L'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente ed il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 41, d. l. 30 agosto 1993 n. 331

521. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 13 del 22 febbraio 2022. Presidente: Vacchiano, Estensore: Fornoni

Esenzione – Operazioni inesistenti – Esclusione.

In tema di cessioni intracomunitarie, il cedente non può beneficiare, nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, dell'esenzione d'imposta di cui all'art. 41 del d.l. 331/93, non sussistendo in detta ipotesi né l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello stato nel quale risiede il contraente, né la buona fede dello stesso cedente. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 331/93, art. 41

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 13743 del 22 maggio 2019

522. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 39 del 22 giugno 2022.

Presidente: Catalano, Estensore: Bussani

Compravendita di autovetture usate – Cedente nazionale – Regime agevolato di non imponibilità – Requisiti – Prova dell'effettivo trasporto della merce al cessionario.

In merito alle cessioni di auto usate, la disciplina di cui agli artt. 138 della Direttiva CEE nr. 2006/112/CE e 41 del d.l. nr. 331/1993 prevede che, per poter beneficiare della non imponibilità, le operazioni intracomunitarie devono rispettare contemporaneamente tre condizioni ovvero: 1) requisito soggettivo per cui i due operatori devono essere entrambi soggetti passivi di imposta in due differenti Paesi UE; 2) requisito oggettivo che riguarda l'onerosità dell'operazione e l'acquisizione della proprietà o altro diritto reale sul bene e 3) requisito territoriale inerente al fatto che i beni devono essere, effettivamente, spediti o trasportati/ movimentati fisicamente da uno Stato all'altro. In relazione al terzo requisito, costituiscono mezzi di prova le fatture di vendita, gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie intervenute, la documentazione bancaria dalla quale emerga il pagamento della merce da parte del cliente comunitario e il documento CMR (lettera di vettura internazionale), debitamente, sottoscritto dal cedente, dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario dell'altro Paese UE per ricevuta. Se, per ipotesi, non dovesse essere stato emesso il CMR, la prova dell'effettivo trasporto della merce al cessionario può, comunque, essere fornita attraverso un equivalente documento su carta intestata della Società cedente con dettagliato elenco dei beni ceduti e relativi prezzi di vendita, firma per presa in

carico del trasportatore e, quello che più conta, timbro e firma del destinatario/cessionario al quale il vettore sottoporrà il documento per ricevuta della merce. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 138 Direttiva nr. 2006/112/CE; art. 41 d.l. 331/1993

523. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 212 del 26 gennaio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Monfredi

Cessioni intracomunitarie non imponibili – Trasporto e/o spedizione – Onere della prova.

In materia di cessioni intracomunitarie non imponibili ex art. 41 d.l. n. 331/1993, in assenza di specifiche disposizioni normative, la prova dell'avvenuto trasporto e/o spedizione della merce nel territorio di altro Stato membro può essere fornita liberamente dal contribuente. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.l. 331/93, art.41, comma 1

Altro

524. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 693 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Cessioni intracomunitarie – Onere di provare trasferimento nell'altro Stato UE – Valutazione unitaria della fattispecie complessa – Riqualificazione – Illegittimità.

Nelle cessioni intracomunitarie, l'onere di provare l'avvenuto trasferimento fisico del bene nell'altro Stato Ue spetta al cedente. Ai fini della prova, il CMR (vale a dire la c.d. lettera di vettura internazionale) è il principale documento utilizzabile ancorché non in via esclusiva. La stessa, così come gli altri documenti (per esempio i d.d.t.) in ogni caso devono essere firmati, oltre che dal mittente e/o dal vettore/trasportatore, anche dal destinatario che attesta in tal modo il ricevimento dei beni a destinazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 331/1993, art. 41, co. 1, lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza 9717/2018

ALTRO

525. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 89 del 6 maggio 2022. Presidente: Spera, Estensore: Fadda

Immobili – Contratto preliminare – Esonero dalla rettifica delle detrazioni Iva operate in dichiarazione – Agevolazione tributaria di stretta interpretazione – Non sussiste.

L'esonero dalla rettifica delle detrazioni Iva operate in dichiarazione, previsto in via transitoria dall'art. 35, comma 9, d.l. 4-7-2006 n.° 223, rappresenta un'agevolazione tributaria di stretta interpretazione. Pertanto, il riferimento ai "i fabbricati posseduti alla data del 4-7-2006" non può che essere letto con riferimento ad operazioni di acquisto interamente completate, in cui cioè non si siano verificati i meri effetti obbligatori del contratto preliminare, ma anche l'effettivo trasferimento della proprietà. (O.R.)

Riferimenti normativi: art. 35, comma 9, d.l. 4 luglio 2006 n. 223

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sez. VI, n. 15907 del 15 aprile 2021

526. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 915 del 30 marzo 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi

Non imponibilità Iva per operazioni su navi adibite alla navigazione in alto mare – Dichiarazione resa dal cliente/committente – Prova sufficiente.

Ai fini di escludere l'applicazione del regime Iva per l'attività di manutenzione e riparazione di mezzi navali già esistenti ed in uso, è necessario dimostrare che le navi sono adibite alla navigazione in alto mare. Tale onere probatorio, come da indicazione della Commissione Finanze, può essere assolto attraverso una dichiarazione, resa dal committente o cliente, di effettivo utilizzo dell'imbarcazione in alto mare rappresentando, detta dichiarazione, titolo idoneo ad escludere il regime Iva. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 1, lettera a) e d) del d.P.R. n. 633/1972

527. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1286 del 6 maggio 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Faranda

Frodi carosello – Onere della prova – Diritto dell'Unione Europea – Buona fede.

I contribuenti non possono avvalersi, nel contesto di un'evasione o di un abuso, delle norme del diritto dell'Unione Europea e ciò si verifica non solo quando un'evasione tributaria è commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'Iva commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto, a monte o a valle, nell'ambito della catena di fornitura; a tal fine, non è contrario al diritto dell'Unione Europea esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione non lo conduca alla partecipazione ad un'evasione. (A.S.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 21105 del 12 settembre 2017

528. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2435 del 9 giugno 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Giannetta

Operazioni soggettivamente inesistenti – Prova.

Nel caso di specie è stata contestata l'inesistenza soggettiva di operazioni aventi ad oggetto l'acquisto di materiale plastico. La commissione tributaria regionale di Milano ha confermato la sentenza di I grado che aveva concluso per l'illegittimità della contestazione mossa al contribuente in considerazione del fatto che il contribuente aveva dimostrato la propria buona fede ed in particolare, aveva dimostrato: (i) di aver effettuato verifiche commerciali sulla affidabilità e sulla esistenza dei fornitori mediante interrogazioni CERVED; (ii) di aver contabilizzato le fatture di acquisto; (iii) di aver acquistato il materiale plastico come da ordini di acquisto e documenti di trasporto prodotti in giudizio. (G.O.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24020 del 2019

529. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2736 del 29 giugno 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Accollo tributario – Disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente – Mancanza dei regolamenti attuativi – Compensazione tra i crediti dell'accollante e i debiti accollati – Illegittimità – Compensazione solo tra i medesimi soggetti.

In ambito Iva, l'estinzione dell'obbligazione tributaria attraverso il meccanismo dell'accollo del debito altrui e successiva compensazione non è ammessa in quanto, sebbene l'art. 8, comma 1, della l. n. 212 del 2000 preveda l'estinzione per compensazione dell'obbligazione tributaria, allo

stato attuale non sono stati ancora emanati i regolamenti contemplati dal comma 8 della medesima norma. Tale comma, infatti, stabilisce che ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della l. 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto. Si tratta, pertanto, di una modalità non ordinaria ma eccezionale di estinzione dell'obbligazione tributaria, ammessa soltanto nei casi previsti dalla legge. Secondo l'orientamento dei giudici di legittimità l'operazione non sarebbe lecita dato che la disciplina della compensazione prevede che i crediti e i debiti sono compensabili unicamente tra i medesimi soggetti, non permettendo la compensazione tra i crediti dell'accollante e i debiti accollati. (A.F.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8; d.lgs. 241/97

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 14588 del 20 novembre 2001

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)	pag. 341
Sospensione	pag. 341
CARTELLA	pag. 341
Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	pag. 341
Notificazione	pag. 343
Pagamento/Dilazione/Compensazione	pag. 346
Responsabilità	pag. 346
AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)	pag. 347
Presa in carico (impugnabilità)	pag. 347
Rateazione/Interessi	pag. 347
MISURE CAUTELARI	pag. 347
Ipoteca e avviso d'iscrizione	pag. 347
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 348
ALTRO	pag. 350

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)

Sospensione

- 530. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 195 del 26 maggio 2022. Presidente: Chiappani, Estensore: Repossi**

Istanza presentata dopo la notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria – Tardiva.

La legge n. 228 del 2012 stabilisce che è possibile chiedere la sospensione legale della riscossione degli importi indicati in una cartella o in ogni altro atto notificato dall'Agente della riscossione entro 60 giorni dalla notifica. Di conseguenza, deve considerarsi tardiva l'istanza proposta dopo la notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria. (C.F.)

Riferimenti normativi: l. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, commi 537-543

CARTELLA

Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità

- 531. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 104 del 10 giugno 2022. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Cartella di pagamento fondata su sentenza – Obbligo di motivazione con riguardo al calcolo degli interessi – Sussiste.

È nulla per difetto di motivazione la cartella di pagamento quando, per effetto di una rideterminazione giudiziale dell'imposta, reca la misura degli interessi dovuti senza però indicare i calcoli compiuti per addivenire alla stessa. Le motivazioni dell'atto impositivo, infatti, devono essere esplicitate al contribuente e non al professionista che lo assiste, il quale non è tenuto a ricorrere ad ipotetici programmi di calcolo soprattutto in presenza di una significativa riliquidazione dell'imposta a seguito di sentenza. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25, comma 2

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 21851 del 7 settembre 2018

- 532. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 131 del 19 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Alberti**

Cartella di pagamento – Mancata sottoscrizione – Non rileva.

Non grava sull'Amministrazione finanziaria un obbligo di sottoscrizione della cartella esattoriale in quanto trattasi di elemento non indispensabile per la validità dell'atto la cui riferibilità all'autorità da cui promana è fuor di dubbio. Vieppiù alla luce del fatto che l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo solo nei casi previsti dalla legge, mentre le cartelle esattoriali vengono realizzate attraverso modello approvato con decreto ministeriale che, per l'appunto, non prevede la sottoscrizione ma solo la sua intestazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

533. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 467 del 14 febbraio 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Aggi di riscossione e interessi – Necessità di motivazione in relazione al calcolo – Non sussiste.

Gli aggi di riscossione e gli interessi sono calcolati automaticamente in base a parametri di legge, in quanto tali noti al contribuente, al quale compete dunque l'onere di indicare specifici errori, senza diritto di pretendere motivazioni in relazione ad un calcolo legale che egli stesso può verificare. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 12, comma 3

534. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1639 del 21 aprile 2022. Presidente: D'Addea, Estensore: Fimmanò

Disponibilità finanziarie – Accertamento induttivo – Utilizzo campioni di riferimento.

In caso di annullamento in via di autotutela di una parte degli importi iscritti a ruolo, la pretesa tributaria deve ritenersi nuova rispetto a quella originaria, e di conseguenza necessita di un nuovo atto impositivo, autonomamente e nuovamente impugnabile da parte del contribuente. La cartella, se costituisce il primo atto tramite il quale l'ente impositore esercita la sua pretesa, deve essere motivata alla stregua di un qualunque altro atto impositivo. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

535. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2173 del 24 maggio 2022. Presidente: Currò, Estensore: Sciorpa

Avviso di accertamento non impugnato – Impugnazione della successiva cartella – Ammissibilità – Limiti.

La cartella esattoriale recante intimazione di pagamento di credito tributario, avente titolo in un precedente avviso di accertamento notificato a suo tempo non impugnato, può essere contestata innanzi agli organi del contenzioso tributario ed essere da essi invalidata solo per vizi propri, non già per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'avviso di accertamento presupposto. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 19 d.lgs. n. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 9219 del 13 aprile 2018; Corte di Cassazione, sezione VI – 5, ordinanza n. 25995 del 31 ottobre 2017

536. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2649 del 21 giugno 2022. Presidente: Malaspina, Estensore: Scarcella

Menzione e calcolo degli interessi.

Gli interessi non sono applicati ma soltanto menzionati in cartella per avvertire il contribuente delle conseguenze del mancato pagamento della cartella stessa. Si tratta, infatti, di accessori solo eventuali, considerato che, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973: "Decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi". Tali interessi non vengono, e non possono, essere calcolati nella cartella di pagamento proprio perché la loro applicazione inizia a decorrere solo una volta trascorsi infruttuosamente 60 giorni dalla notifica della stessa, che non è elemento noto al momento della redazione dell'atto, e solo nella misura in cui il pagamento sia successivo a tale termine, ma anche tale eventualità non è affatto nota al momento della redazione della cartella. Peraltro, il tasso di interesse vigente di

anno in anno è determinato anch'esso normativamente, ed è quindi conoscibile da ogni cittadino come qualsiasi altro dato normativo. (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 30 d.P.R. n. 602/1973

Notificazione

537. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 27 del 7 gennaio 2022.

Presidente: Fischetti, Estensore: Bersotti

Fallimento – Cartella di pagamento – Curatore – Necessità – Sussiste.

La cartella di pagamento, anche se afferente a crediti i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, deve essere notificata sia al curatore sia al contribuente fallito. L'Ufficio deve dimostrare la notifica al curatore depositando la relata di notifica. (M.B.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 2857/22

538. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 36 del 6 giugno 2022.

Presidente: De Giorgio, Estensore: Aondio

Agente della riscossione – Notifica a mezzo pec – Riconducibilità al mittente – Pubblici Registri.

La notifica a mezzo PEC presenta, rispetto a quella effettuata secondo i canali tradizionali, alcune caratteristiche ulteriori che permettono di risalire con certezza al mittente del documento e, quindi, all'autorità da cui lo stesso proviene. In particolare, la riconducibilità del documento al mittente è comprovata, oltre che dagli elementi propri dell'avviso di intimazione, anche dai dati di certificazione contenuti – con carattere immodificabile – nelle buste di trasporto e nelle varie ricevute emesse e firmate dallo stesso Gestore (es. ricevuta di presa in carico, di accettazione e di avvenuta consegna) nonché dal dominio di posta elettronica dal quale il messaggio è stato inviato. Si precisa, al riguardo, che ciascun dominio PEC è attribuibile dal Gestore unicamente ad un soggetto e che quello assegnato attualmente a Agenzia Entrate Riscossione e precedentemente a Equitalia reca esattamente la denominazione del mittente non lasciando, quindi, spazio a fraintendimenti circa il soggetto da cui l'atto promana. Qualora, tuttavia, il destinatario di una e-mail certificata nutrisse, comunque, dei sospetti circa il soggetto mittente, e quindi volesse verificare il titolare del dominio di posta elettronica dal quale gli è stato notificato il messaggio, potrebbe consultare la c.d. "Anagrafe dei domini internet" rappresentata, per quelli con estensione - come nel caso di specie - ".it", da "Registro.it", accessibile attraverso il link "<http://nic.it/>". Detto registro, offre il servizio "who is" che permette, per ciascun dominio, di verificare alcuni dati, quali, ad esempio, il nominativo del soggetto registrante, il relativo indirizzo e recapiti telefonici/mail, la data di creazione del dominio e quella di scadenza, nonché i riferimenti del c.d. "contatto amministrativo". Nel caso concreto, inserendo negli applicativi sopra citati, nell'apposito campo di ricerca, il dominio "equitalia servizi di riscossione.it" ovvero Equitalia nord/centro/ sud .it, ed ora agenzia entrate riscossione.it si otterrebbero le relative conferme di identità. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 26, co. 2, d.P.R. 602/1973

539. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1187 del 26 aprile 2022.

Presidente: Biancospino, Estensore: Dolci

Iva – Attività di formazione – Esenzione ai fini Iva – Requisiti formali – Iscrizione all'albo dell'ente – Sussiste.

È inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo riportante il credito erariale trasfuso in una cartella di pagamento precedentemente notificata da parte del debitore che chiedi di

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. Peraltro, il nuovo comma 4-bis dell'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973 stabilisce la non impugnabilità dell'estratto di ruolo e prevede le casistiche in cui l'interesse del debitore ad impugnare direttamente è ritenuto sussistente in ragione dell'emersione di un concreto pregiudizio. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 4-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 21289 del 5 ottobre 2020

540. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 520 del 16 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Notifica a uno dei condebitori – Interruzione termini altri obbligati.

In tema di riscossione delle imposte, la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei loro confronti la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602/73. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 2545 del 1° febbraio 2018

541. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 701 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Notifica al debitore principale – Interruzione termini altri coobbligati.

Allorquando l'obbligazione tributaria sia riferibile a diversi soggetti tra loro coobbligati in solido è presumibile che ad essi le cartelle di pagamento siano state notificate in diversi momenti. In simile ipotesi, qualora il debitore principale riceva la cartella nei termini di cui all'art. 25, d.P.R. n. 602/1973 viene impedito il formarsi della decadenza anche nei confronti degli altri coobbligati a cui la cartella sia, invece, stata notificata tardivamente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/73, art. 25

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 23346 del 29 settembre 2021

542. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2523 del 14 giugno 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Piombo

Notifica a mezzo PEC – Indirizzo non valido.

La notifica via PEC a un indirizzo non valido, diversamente da quanto avviene in caso di notifica in forma cartacea, non prevede un meccanismo analogo a quello dell'art. 140 c.p.c.: dopo l'insuccesso del tentativo di notifica via PEC, occorre acquisire informazioni aggiornate circa l'effettivo indirizzo PEC o, in alternativa, notificare in forma cartacea, con le modalità di cui all'art. 60 d.P.R. 600/73. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973 art. 26, comma 2

543. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2579 del 16 giugno 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino

Irreperibilità del destinatario.

Ai fini della notificazione delle cartelle di pagamento, nel caso di irreperibilità relativa del destinatario, il procedimento da seguire è quello disciplinato dall'art. 140 c.p.c., che prevede la necessità che venga prodotta in giudizio, a prova del perfezionamento del procedimento notificatorio, l'avviso di ricevimento (o di compiuta giacenza) della raccomandata che dà atto

dell'avvenuto deposito dell'atto da notificare presso la casa comunale; avviso che, sia esso sottoscritto dal destinatario o da persone abilitate, sia esso annotato dall'agente postale in ordine all'assenza di persone atte a ricevere l'avviso medesimo, è parte integrante della relazione di notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c., in quanto persegue lo scopo di consentire la verifica che l'atto sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario. (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 4556 del 21/02/2020

544. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2589 del 17 giugno 2022. Presidente: Marini, Estensore: Palma

Soggetti falliti – Legittimazione passiva.

Vale richiamare i costanti insegnamenti della Suprema Corte secondo cui “l'accertamento tributario in materia di II.DD. o di Iva, ove inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare (eventualmente nelle forme dell'ammissione al passivo con riserva), o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla "definitività" dell'atto impositivo, venendo in questione la legittimazione "ad opponendum" del contribuente soltanto ove ricorra il presupposto della inerzia dell'organo fallimentare. (M.F.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 27263 del 20/12/2006; id. sentenza n. 6476 del 19/03/2007; id. sentenza n. 2910 del 06/02/2009; id. sentenza n. 9434 del 30/04/2014; Cassazione, sez. VI, ordinanza n. 6248 del 18/03/2014

545. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2633 del 21 giugno 2022. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola

Notificazione a mezzo PEC – Validità del file in estensione .pdf.

Deve essere escluso che la notifica non sia valida se avvenuta tramite PEC contenente il file con estensione .pdf anziché .p7m. Il file in estensione .pdf è più facilmente accessibile per il destinatario di quello con estensione .p7m, che richiede per la lettura l'utilizzo di specifici software, laddove l'ente di esazione ha l'obbligo di rendere accessibile l'atto a tutti i destinatari. La questione relativa al formato della firma digitale (PADES, ovvero .pdf, piuttosto che CADES, ovvero .p7m) è stata comunque risolta dalla S.C. che, con la ordinanza a sezioni Unite n. 10266 del 2018, così si è pronunciata: “si deve escludere che le disposizioni tecniche tuttora vigenti (pure a livello di diritto dell'UE) comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato CADES, rispetto alla firma digitale in formato PAdES. Né sono ravvisabili elementi obiettivi, in dottrina e prassi, per poter ritenere che solo la firma in formato CADES offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa interna certificano l'equivalenza delle due firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento sia pure con le differenti estensioni <*.p7m> e <*.pdf>. ...Ciò comporta, ai fini dell'art. 374 cod. proc. civ., l'enunciazione del seguente principio di diritto: «Secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni <*.p7m> e <*.pdf>, e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci, anche nel processo civile di cassazione, senza eccezione alcuna». (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 374 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., ordinanza n. 10266/2018

Pagamento/Dilazione/Compensazione

546. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1287 del 6 maggio 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Faranda

Fallimento – Compensazione – Anteriorità credito.

La compensazione nel fallimento è ammessa anche quando il controcredito del debitore del fallito divenga liquido ed esigibile dopo il fallimento, purché il fatto genetico della obbligazione sia anteriore alla relativa dichiarazione, mentre è irrilevante che la sentenza di accertamento del controcredito intervenga successivamente alla stessa dichiarazione di fallimento. (A.S.)

Riferimenti normativi: l.f., art. 56

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 42008 del 30 dicembre 2021

547. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 149 del 30 maggio 2022. Presidente: Novik, Estensore: Boschetto

Cessione d'azienda – Responsabilità del cessionario – Sussiste.

È legittima la notificazione della cartella di pagamento alla società cessionaria, avente ad oggetto l'omesso versamento di tributi da parte della società cedente, maturato anteriormente alla cessione, atteso che, in forza del combinato disposto di cui agli artt. 2560, co. 2, c.c. e 14 del d.lgs. 472/1997, il cessionario è responsabile in solido col cedente entro due specifici limiti: quello relativo al valore dell'azienda ad esso trasferito e quello relativo al pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due anni precedenti. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art.14

Responsabilità

548. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 479 del 17 febbraio 2022. Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli

Società estinta – Cancellazione volontaria – Responsabilità del socio – Notifica al liquidatore – Illegittima.

La responsabilità dei debiti della società volontariamente cancellata dal registro delle imprese ricade sui soci della stessa. Pertanto le cartelle di pagamento recanti tali debiti devono essere notificate solo ai soci e non al liquidatore ormai completamente estraneo alla società estinta, fatta salva la previsione di cui all'art. 2495 c.c. In caso contrario gli ex soci resterebbero estranei al giudizio eventualmente instaurato, senza neppure essere a conoscenza della pretesa erariale e senza la possibilità di difendersi in giudizio. (A.Da.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 619/2021

AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)***Presa in carico (impugnabilità)***

549. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 122 del 7 marzo 2022.

Presidente: Chiaro, Estensore: Diana

Avviso di presa in carico del ruolo – Autonomia impugnabilità – Mancata impugnazione atto presupposto – Non sussiste.

Sebbene l'autonomia impugnabilità dell'avviso di presa in carico non sia prevista dalla normativa vigente, tale possibilità non può essere del tutto esclusa, in considerazione del fatto che il contribuente potrebbe dimostrare di non avere avuto conoscenza dell'atto presupposto per mancata notifica e, solo in tal caso, l'avviso di presa in carico assume il carattere di primo e unico atto con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente la pretesa fiscale. Nella fattispecie in esame il ricorrente ha riconosciuto di non aver impugnato l'atto presupposto e, quindi, non avendo potuto contestare l'omessa notifica dell'atto presupposto, né eventuali specifici vizi dell'atto medesimo, il ricorso dovrà, gioco forza, ritenersi inammissibile. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 2; d. l. 78/2010, art. 29, comma 1, lett. c)

Rateazione/Interessi

550. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1463 del 24 maggio 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Maellaro

Cartella di pagamento – Ruolo – Mancata esposizione calcolo interessi – Vizio – Non sussiste.

La mancata esposizione analitica del calcolo degli interessi non determina un vizio della cartella e del ruolo in quanto tale indicazione non rientra tra gli elementi che ai sensi dell'art. 1 del d.m. 321/99 devono essere indicati nel ruolo. Questo per quanto concerne gli interessi calcolati con la cartella, mentre per quanto concerne gli interessi moratori dovuti successivamente alla notificazione della cartella e non iscritti a ruolo dall'ente impositore, tali interessi non sono applicati, ma solo menzionati per avvertire il contribuente delle conseguenze del mancato pagamento. Quindi si tratta di accessori solo eventuali. In ogni caso il tasso di interesse vigente di anno in anno è determinato ex lege e quindi conoscibile da ognuno. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.m. 321/99, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass, sent. n. 8613/2011

MISURE CAUTELARI***Ipoteca e avviso d'iscrizione***

551. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 26 del 7 gennaio 2022.

Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti

Comunicazione preventiva iscrizione ipotecaria – Indirizzo PEC – Registro generale indirizzi elettronici – Assenza - Notifica — Nullità – Sussiste – Successiva iscrizione ipotecaria – Nullità – Consegue.

La notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria effettuata da un indirizzo pec non risultante da uno dei registri indicati dagli artt. 6 bis, 6 quater e 62 del d.lgs. n. 82 del 2005, nonché dall'art. 16, comma 12, dello stesso decreto, dall'art. 16, comma 6 bis del d.l. n. 185 del 2008, nonché dal registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della Giustizia, e, quindi, indistintamente dal registro denominato INI-PEC e da quello denominato Re.G.Ind.E.,

non può ritenersi rituale ed efficace perché impedisce di accertare la provenienza dell'atto. La nullità della notifica della comunicazione preventiva produce la nullità della iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento. (M.B.)

Riferimenti normativi: l. 53/94, art. 3-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 3093/20

552. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1115 del 23 marzo 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Gaudino

Immobili – Fondo immobiliare – Iscrizione ipoteca esattoriale.

La costituzione del fondo patrimoniale rappresenta un vincolo prima di tutto per chi lo ha costituito (cfr. artt. 168 e 169 c.c.) e solo in via residuale, al fine di garantire l'effettività di tale cautela, per i creditori, nel limite in cui però sia data prova che questi ultimi avessero, tra l'altro, legale conoscenza del fondo (per l'avvenuta annotazione a margine dell'atto di matrimonio). In mancanza delle suddette prove, pertanto, continua ad operare una presunzione iuris tantum di inerenza ai bisogni della famiglia, con piena efficacia del diritto dell'esponente di soddisfarsi su tutti i beni del patrimonio del debitore ex art. 2740 c.c., ivi inclusi quelli conferiti nel fondo patrimoniale. Pertanto, la controparte – nel contestare la legittimità dell'iscrizione ipotecaria, perché avvenuta al di fuori delle condizioni legittimanti previste dall'art. 170 c.c. – assume l'onere di allegare e dimostrare i fatti costitutivi dell'illegittimità dell'iscrizione. Infatti l'onere della prova dei presupposti di applicabilità dell'art. 170 c.c., grava su chi intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale e non già sull'ente di riscossione. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 77 d.P.R. n. 602/1973; artt. 168 e 169 c.c., art. 170 c.c., art. 2740 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione III, sentenza n. 5385/2013

DECADENZA E PRESCRIZIONE

553. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1064 dell'11 aprile 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Giuffrè

Crediti erariali – Termine decennale.

Ai crediti erariali non può applicarsi il termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948 n. 4 c.c. per le cd. "prestazioni periodiche"; gli stessi, infatti, non ricadono in tale categoria derivando invece, anno per anno, da una nuova e autonoma valutazione circa la sussistenza dei presupposti impositivi. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: art. 2948 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 24322 del 14 novembre 2014

554. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 3 del 4 gennaio 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Sanzioni e interessi – Termini.

Le sanzioni irrogate sono soggette alla prescrizione quinquennale, ai sensi dell'art. 20 d.lgs. 472/1997, mentre per quanto attiene agli interessi, la cui obbligazione è accessoria a quella per sorte capitale e suscettibile di autonome vicende, il relativo credito rimane sottoposto al proprio termine di prescrizione quinquennale, fissato dall'art. 2948, n. 4, c.c., decorrente dalla data in cui il credito principale è divenuto esigibile. (F.V.A.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 5577 del 26 febbraio 2019; Cassazione, sezione V, sentenza n. 30901 del 27 novembre 2019; Cassazione, sezione VI-trib., ordinanza n. 8120 del 23 marzo 2021

555. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 537 del 16 febbraio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Monfredi

Definitività per omessa impugnazione dell'atto presupposto – Prescrizione – Termine quinquennale – Non si applica – Termine decennale – Si applica.

Il diritto alla riscossione di un credito di natura erariale, divenuto definitivo per omessa impugnazione dell'atto presupposto, si prescrive nel termine ordinario decennale di cui all'art. 2946 c.c. e non nel termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4) c.c., che vale per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi. Infatti la durata del termine di prescrizione è strettamente collegata alla natura del credito e 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 e autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (M.Fa.)

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

556. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1740 del 2 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Crisafulli

Crediti erariali – Non riconducibilità alle prestazioni periodiche – Termine di prescrizione decennale.

I crediti erariali si prescrivono nel termine di dieci anni, ex art. 2946 c.c., a decorrere dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo rivolto al contribuente. La Corte Suprema ha, infatti, ritenuto che a questi crediti non possa applicarsi il termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948 n. 4 c.c. per le cd. "prestazioni periodiche": ciò poiché i crediti erariali non possono considerarsi prestazioni periodiche, derivando gli stessi, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione circa la sussistenza dei presupposti impositivi. (G.M.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 25716 del 13 novembre 2020; Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 16232 del 29 luglio 2020; Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 32308 del 11 dicembre 2019

557. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1857 del 9 maggio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi

Tari – Decadenza quinquennale– Atto di sollecito – Atto interruttivo – Non è tale.

L'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile d'interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario. Pertanto non assume rilievo, ai fini del termine decadenziale quinquennale, l'atto di sollecito notificato il 25 luglio 2016 e il detto termine deve considerarsi spirato il 31 dicembre 2019 (riferendosi alla Tari 2014), mentre l'avviso di accertamento risulta consegnato alle poste il 10 gennaio 2020, quindi tardivamente. (G.V.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. 6 - 5, ordinanza n. 9749 del 19 aprile 2018

558. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2605 del 20 giugno 2022. Presidente: Currò, Estensore: Aquino

Crediti erariali – Prescrizione decennale – Si applica.

Questo Collegio, in materia di prescrizione dei crediti erariali, ritiene di poter dare continuità a precedenti decisioni in cui si è evidenziato che, in tema Irpef, Iva, Irap ed imposta di registro, il credito erariale per la loro riscossione si prescrive nell'ordinario termine decennale, assumendo rilievo, quanto all'imposta di registro, l'espresso disposto di cui all'art. 78 del d.P.R. n. 131 del 1986 e, quanto alle altre imposte dirette, l'assenza di un'espressa previsione, con conseguente applicabilità dell'art. 2946 c.c., non potendo applicarsi l'estinzione, per decorso 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. (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 78 d.P.R. n. 131/1986; art. 2946 c.c.; art. 2948, comma 1, n. 4, c.c.

ALTRO

559. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 52 del 23 febbraio 2022. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Intimazione di pagamento – Motivazione – Sussiste.

L'avviso di intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, da notificarsi al contribuente ai sensi dell'art. 50, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, ha un contenuto vincolato, in quanto deve essere redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministero dell'Economia, sicché è sufficiente che la motivazione faccia riferimento alla cartella di pagamento in precedenza notificata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, commi 2 e 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 28689 del 9 settembre 2018

560. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 113 del 17 gennaio 2022. Presidente: Malaspina, Estensore: Fasano

Accollo - Compensazione con debiti d'imposta altrui – Inammissibilità.

La facoltà di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione con i crediti maturati non si estende ai debiti d'imposta altrui, il cui accollo è pure ammesso in quanto la facoltà di compensazione resta ristretta al soggetto risultante dalla dichiarazione in cui debiti e crediti sono stati esposti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997, art. 17; l. n. 212/2000, art. 18

561. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 202 del 26 gennaio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Conconi

Processo tributario – Ricorso – Società cancellata dal Registro delle Imprese – Legittimazione – È dei soci.

In tema di recupero di somme oggetto di sgravio indebito deve escludersi l'applicazione dell'art. 43, d.P.R. n. 602/73, che consente all'Ufficio di recuperare le somme erroneamente rimborsate tramite diretta iscrizione a ruolo, tenuto conto che la norma fa riferimento al rimborso e non allo sgravio essendo tra loro istituti eterogenei. (F.V.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 16744 del 6 agosto 2020; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 20023 del 24 luglio 2019

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI	pag. 351
COMPETENZA	pag. 355
POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE	pag. 355
LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM	pag. 356
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	pag. 357
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)	pag. 359
COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	pag. 361
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	pag. 363
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	pag. 364
RITO CAMERALE-PUBBLICA UDIENZA	pag. 364
SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO	pag. 364
TUTELA CAUTELARE	pag. 365
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	pag. 365
SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE - NOTIFICAZIONE - COMUNICAZIONE)	pag. 365
SPESE DI LITE	pag. 367
ESTINZIONE DEL PROCESSO	pag. 367
ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO	pag. 368
ALTRO	pag. 370

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI

562. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 18 del 20 gennaio 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Perini

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

563. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 30 del 7 febbraio 2022.

Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Atti impugnabili – Diniego di autotutela – Autonomia tutela giurisdizionale – Non sussiste.

Avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, quanto per l'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività, atteso che diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 16097 del 2009

564. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 49 del 18 febbraio 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Atti impugnabili – Comunicazione al Garante del contribuente – Non impugnabile.

La comunicazione destinata al Garante del contribuente con la quale l'Amministrazione finanziaria comunica i motivi alla base del rigetto della richiesta di cancellazione delle ipoteche non ha natura provvedimentale e, pertanto, non può reputarsi impugnabile, né per contestare presunti vizi suoi propri, né per impugnare gli atti a esso propedeutici. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

565. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 2, sentenza n. 141 del 28 giugno 2022.

Presidente: Abate, Estensore: Abate

Contrabbando – Erogazione di sanzione amministrativa pecuniaria – Differenza con la sanzione pecuniaria tributaria – Impugnazione avanti il giudice ordinario competente.

Nel caso di contestazione dell'illecito di cui agli artt. 282 TULD (contrabbando) e 70 d.P.R. 633/1972 (evasione dell'Iva all'importazione), il trasgressore può incorrere nella sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'art. 295 bis TULD, compresa tra due (Euro 6.162,74) a

dieci volte (Euro 30.813,70) i diritti evasi. La sanzione amministrativa pecuniaria, qualora sia ritenuta illegittima, va impugnata avanti il giudice ordinario competente. La Commissione tributaria, nell'eventualità in cui fosse adita, non può giudicare l'esistenza o meno del contestato contrabbando, di conseguenza le è impedita ogni valutazione sui presupposti del provvedimento di sequestro disposto dall'autorità amministrativa. (G.Zam.)

Riferimenti normativi: artt. 11, co. 2 e 16 d.lgs. 472/1997; artt. 282 e 295 bis TULD; art. 70, d.P.R. 633/1972

566. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 307 del 1° febbraio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Beretta

Atti impugnabili – Silenzio-rifiuto istanza di correzione – Non impugnabile.

Il silenzio-diniego dell'Ufficio rispetto un'istanza di correzione di modelli di pagamento F24 (nel caso di specie aventi ad oggetto il versamento di Iva e ritenute) non può in alcun modo essere ritenuto atto impugnabile in considerazione del fatto che non è né formalmente ricompreso nel novero di atti impugnabili di fronte alle Commissioni Tributarie ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 546/92, né può essere ricondotto indirettamente in una delle tipologie previste dalla suddetta norma. (S.Be.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/92

567. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 501 del 21 febbraio 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Uppi

Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Non impugnabilità – Retroattività – Sussiste.

La norma introduttiva della non impugnabilità dell'estratto di ruolo e dei limiti alla sua impugnabilità è da considerarsi norma di interpretazione autentica avente efficacia retroattiva. L'estratto di ruolo non è infatti previsto da nessuna disposizione di legge ma viene formato soltanto su richiesta del debitore da parte del concessionario della riscossione (cfr. Consiglio di Stato, 4, n. 4209 del 2014) e non contiene – né per sua natura può contenere – nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta. (A.Da.)

Riferimenti normativi: l. 17 dicembre 2021 n. 215; art. 3-bis d.l. 21 ottobre 2021 n. 146; art. 12, co. 4-bis, d.P.R. 602/1973; art. 19 d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sent. n. 419/2000 e sent. n. 229/1999; Cass., SS.UU., sent. n. 19704/2015

568. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 630 del 4 marzo 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Marra

Contributi statali – Aiuti Covid – Giurisdizione tributaria.

In tema di giurisdizione per controversie relative a contributi a fondo perduto erogati dallo Stato nel periodo emergenziale della pandemia da Covid-19 occorre sottolineare che, in forza dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, la giurisdizione delle Commissioni Tributarie è limitata alle sole controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati. Pertanto, si ritiene che le controversie riguardanti sovvenzioni e contributi pubblici non rientrino in senso lato nella materia fiscale e quindi nella giurisdizione tributaria. Sul punto è irrilevante e non valorizzabile ai fini dell'individuazione della natura tributaria del rapporto il fatto che sia l'agenzia delle entrate a provvedere all'elargizione del contributo o al suo recupero. (F.G.)

Riferimenti normativi: l. 17 dicembre 2021 n. 215; art. 3-bis d.l. 21 ottobre 2021 n. 146; art. 12, co. 4-bis, d.P.R. 602/1973; art. 19, d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., ord. nn. 395/2007 e 427, 35, 34/2006

569. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 785 del 16 marzo 2022.**Presidente: Bolognesi, Estensore: Mazzotta****Annullamento parziale avviso di accertamento – Riduzione della pretesa accertativa – Non autonoma impugnabilità.**

In tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via d'autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/1992**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 29595 del 16 novembre 2018***570. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 805 del 20 marzo 2022.****Presidente: Mainini, Estensore: Mainini****Impugnabilità dell'estratto di ruolo – Non retroattività della novella.**

L'art. 12, comma 4-bis del d.P.R. n.602/73, come introdotto dalla l. 17/12/2021 n. 215 in sede di conversione del d.l. n. 146/21, disponendo che "L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione", è una disposizione che non può essere applicata ai giudizi in corso al momento della entrata in vigore (21 dicembre 2021), ma solo ai ricorsi presentati a far tempo dal giorno della sua vigenza. Peraltro, la disposizione non può essere qualificata come norma di interpretazione autentica, essendo del resto generalmente ammessa secondo la Suprema Corte l'impugnabilità degli estratti di ruolo nel caso di cartelle non validamente notificate. Pertanto, sotto il profilo processuale l'impugnabilità, in virtù del principio tempus regit actum non può che essere valutata avuto riguardo alle disposizioni vigenti al momento dell'instaurazione del giudizio, con l'effetto che l'inoppugnabilità degli estratti di ruolo non è retroattiva. (F.Li.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. n.602/73, art. 12, comma 4-bis**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., n. 19704/2015; Cass. n. 27799/2018***571. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 860 del 24 marzo 2022.****Presidente: Gaballo, Estensore: Benedetti****Sovvenzioni e contributi pubblici – Contributo Covid-19 – Giurisdizione del giudice ordinario.**

L'art. 25, comma 12, ultimo capoverso, d.l. n. 34/2020, secondo cui per le controversie relative all'atto di recupero dei contributi a fondo perduto per sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19" si applicano le disposizioni previste dal d.lgs. n. 546/1992, non attribuisce alle Commissioni tributarie la giurisdizione in tema di mancata e/o inferiore erogazione del contributo a fondo perduto attesa la natura non fiscale della concessione di contributi e sovvenzioni pubbliche. Irrilevante, e non valorizzabile ai fini dell'individuazione della natura tributaria del rapporto, è il fatto che a provvedere all'elargizione del contributo o al suo recupero sia l'Agenzia delle entrate, la quale, nella specie, si limita a erogare il contributo, ovvero a negarlo, ovvero ancora a recuperare quello indebitamente percepito e non ad accertare materia imponibile. (F.M.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 34/2020, art. 25, comma 12

572. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1264 del 5 maggio 2022.**Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo****Atti impugnabili – Diniego autotutela – Limiti.**

Contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. (A.S.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19**Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11457 del 12 maggio 2010***573. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1314 del 10 maggio 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Fagnoni****Non impugnabilità atti – Elenco tassativo – Non sussiste – Atti contenenti pretesa tributaria – Diniego di autotutela – Impugnabilità – Sussiste.**

Gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del decreto legislativo n. 546/1992 non devono ritenersi un elenco tassativo. La valutazione del contenuto sostanzialmente impositivo, inteso quale idoneità a rendere conoscibile - negli elementi essenziali e sufficienti per adire la tutela amministrativa o giudiziale - la pretesa tributaria spetta al giudice tributario. L'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui al predetto art. 19, difatti, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, come nel caso del provvedimento in autotutela o del diniego ad emettere un provvedimento in autotutela. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19**Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045***574. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1885 del 30 giugno 2022.****Presidente: Ercolani, Estensore: Salvo****Diniego autotutela – Impugnabilità – Tassatività elencazione atti impugnabili – Non è tale.**

Può essere impugnato il provvedimento di autotutela. L'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n.546/1992 è suscettibile di interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela – ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, essendo configurabile un collegamento tra gli atti dell'Amministrazione e il rapporto tributario sottostante, privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di invocare difesa relativamente al provvedimento di diniego in autotutela, non conseguendo ad esso alcun ulteriore atto impositivo. (C.E.)

*Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19***575. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 157 del 21 gennaio 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella****Appello – Difetto di giurisdizione – Deducibilità da parte del ricorrente soccombente in primo grado – Non sussiste.**

Il ricorrente che abbia incardinato la causa dinanzi ad un giudice e sia rimasto soccombente nel merito non è legittimato ad interporre appello contro la sentenza per denunciare il difetto di giurisdizione del giudice da lui prescelto, in quanto non soccombente su tale autonomo capo della decisione. (F.V.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 21260 del 20 ottobre 2016

576. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1872 del 10 maggio 2022. Presidente: D'Addea, Estensore: D'Addea

Atti impugnabili – Intervento in esecuzione immobiliare – Non impugnabile – Impugnazione sottostanti cartelle – Ammissibilità.

Il ricorrente che abbia incardinato la causa dinanzi ad un giudice e sia rimasto soccombente nel merito non è legittimato ad interporre appello contro la sentenza per denunciare il difetto di giurisdizione del giudice da lui prescelto, in quanto non soccombente su tale autonomo capo della decisione. (G.V.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza del 30 novembre 2021, n. 37369

577. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2632 del 20 giugno 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Vigorita

Atti non impugnabili – Provvedimento di rettifica dell'avviso di accertamento – Inammissibilità.

Per quieto insegnamento del giudice di legittimità, la modifica in diminuzione della pretesa formulata con avviso di accertamento non costituisce una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, sì da non costituire un diverso atto, ma solo revoca parziale di quello precedente: ne discende che, non configurando un nuovo accertamento tributario, il provvedimento di rettifica non è comunque, pena la inammissibilità, come invece nella specie è stato, autonomamente impugnabile. (M.F.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 13311/2019; Cassazione, ordinanza n. 2246/2018; Cassazione, sentenza n. 11699/2016; Cassazione, sentenza n. 22019/2014; Cassazione, sentenza n. 937/2009

COMPETENZA

578. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 701 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Cartella di pagamento – Agente della riscossione – Competenza territoriale – Domicilio del contribuente.

La competenza territoriale ad emettere la cartella di pagamento si determina inderogabilmente in base al criterio di correlazione tra l'ambito territoriale di operatività dell'agente della riscossione e il domicilio fiscale del contribuente iscritto a ruolo. Ne consegue che la cartella può essere emessa e notificata solo dall'agente della riscossione del luogo in cui il contribuente iscritto a ruolo ha il domicilio fiscale e che l'atto notificato da parte dell'agente della riscossione incompetente è da ritenere nullo. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 12, 24 e 25; d.P.R. 600/73, art. 31

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 20458 del 30 luglio 2019

POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE

579. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 465 del 14 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Ultrapetizione – Sussiste.

In materia di processo tributario, l'art. 7, co. 1, d.lgs. 546/92 che pure attribuisce al giudice ampi poteri decisionali e istruttori, stabilisce che gli stessi non possono mai superare i limiti dei fatti

dedotti dalle parti. Incorre dunque nel vizio di ultrapetizione che inficia la validità stessa della decisione, quel giudice che, di sua sponte, dichiara nullo l'accertamento in capo alla società in quanto notificato dopo la cessazione dell'attività della stessa e di conseguenza annulli l'avviso di accertamento in capo al socio odierno appellato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 7, co. 1

LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM

580. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 26 del 3 febbraio 2022.

Presidente: Chiappani, Estensore: Serena

Legittimazione attiva – Atto di classamento – Amministrazione comunale – Non sussiste.

In tema di processo, la legittimazione attiva è data dalla coincidenza tra la persona del ricorrente e quella nei cui confronti la domanda è destinata a esplicare i suoi effetti. Deve pertanto dichiararsi inammissibile, perché carente del requisito in questione, il ricorso avverso l'atto di accatastamento e/o attribuzione della rendita catastale presentato dal Comune nel cui territorio insiste il bene immobile. Trattasi, infatti, di atto diretto ad altro soggetto (id est il proprietario), i cui effetti, ancorché idonei a incidere sugli interessi dell'Amministrazione comunale, non sono per quest'ultima vincolanti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs 546/1992, art. 2

581. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 283 del 31 gennaio 2022.

Presidente: Mainini, Estensore: Mambriani

Ricorso Amministratore giudiziario – Inammissibile.

L'amministratore giudiziario delle quote sociali e dell'azienda sottoposta a sequestro non diviene per effetto legale rappresentante della società e, pertanto, non è un soggetto legittimato ad impugnare con ricorso dinanzi alla commissione tributaria un eventuale avviso di accertamento. (S.Be.)

Riferimenti normativi: art. 41, comma 6, d.lgs. n. 159/2011

582. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 691 del 10 marzo 2022.

Presidente: Chiaro, Estensore: Bolognesi

Legittimazione ad agire – Atto notificato al notaio rogante – Carenza di legittimazione in capo alla parte acquirente/venditrice.

Nel processo tributario, la legittimazione ad agire spetta a chi risulta destinatario di uno degli atti impositivi enucleati nell'articolo 19, d.lgs. n. 546/1992 e dunque è parte del rapporto tributario controverso. Nella fattispecie i giudici aditi hanno dichiarato l'inammissibilità del ricorso proposto dalla parte che aveva stipulato l'atto di compravendita, per carenza di legittimazione, in quanto l'atto impositivo era stato notificato solo al notaio rogante e quindi solo quest'ultimo era legittimato ad impugnarlo. (M.A.B.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. n. 546/1992

583. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 161 del 21 gennaio 2022. Presidente: Venditti, Estensore: Mietto

Ricorso – Legittimazione – Società cancellata dal Registro delle Imprese – Non sussiste.

La cancellazione delle società dal Registro delle Imprese comporta l'immediata estinzione della società stessa indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo; sono dunque inammissibili sia l'appello, sia il ricorso originariamente proposto dalla società, priva di qualsivoglia capacità processuale in quanto già estinta al momento dell'impugnazione promossa avanti alla Commissione tributaria provinciale. (F.V.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 13136 del 25 maggio 2018

584. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 193 del 26 gennaio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Piombo

Società cancellata dal registro delle imprese – Legittimazione – È dei soci.

La cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della capacità processuale della società medesima e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, spettando tale legittimazione agli ex soci quali successori della società estinta (i quali rispondono delle relative obbligazioni nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti pendente società). (F.V.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 23365 del 19 settembre 2019; Cassazione, sezione V, ordinanza n. 16362 del 30 luglio 2020; Cassazione, sezione V, sentenza n. 22014 del 13 ottobre 2020

585. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 904 dell'8 marzo 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Ricorso – Legittimazione ad agire – Impugnazione dell'avviso di liquidazione notificato al notaio responsabile d'imposta – Legittimazione del notaio – Sussiste.

Nel caso di compravendita immobiliare con procedura di registrazione telematica ad opera del notaio che, quindi, provvede all'autoliquidazione e al versamento dell'imposta, allorché la pretesa del fisco venga azionata nei confronti del notaio rogante, quest'ultimo ha un interesse diretto ad agire e conseguentemente è legittimato a contestare la pretesa, anche in considerazione della sua qualità di responsabile solidale. Pertanto, quando il notaio viene identificato dalla stessa Agenzia quale destinatario dell'avviso di liquidazione e soggetto sul quale ricadono le conseguenze del mancato versamento o di un versamento agevolato, non riconosciuto dall'Ufficio, appare incoerente e contraria ai principi fondamentali che regolano il sistema processuale civile una posizione che miri ad escluderne la legittimazione ad impugnare l'atto. (F.Tam.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, sentenza n. 15627 dell'11 giugno 2019

LITISCONSORZIO ED INTERVENTO

586. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 25 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Cartella di pagamento – Mancata integrazione del contraddittorio con ente impositore – Non rileva.

Nel giudizio conseguente all'emissione e alla notifica della cartella esattoriale e dell'avviso di mora, legittimato passivo è solo l'ente impositore, e non anche il concessionario della riscossione che abbia emesso gli atti in questione, atteso che quest'ultimo è un semplice adiectus solutionis causa, e come tale neppure litisconsorte necessario nel giudizio proposto nei confronti dell'ente impositore. Pertanto, il contribuente che intenda impugnare un atto della riscossione può esercitare l'azione indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario, senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 12746 del 6 giugno 2014

587. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1192 del 28 marzo 2022. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borsani

Litisconsorzio necessario – Agente della riscossione e Ente impositore – Integrazione del contraddittorio.

È possibile configurare un litisconsorzio necessario qualora il giudizio sia stato promosso nei confronti dell'Agente della riscossione, non assumendo alcun rilievo, a tal fine, la circostanza che la domanda abbia ad oggetto l'esistenza del credito, oltre alla validità della cartella esattoriale. È onere dell'Agenzia delle Entrate Riscossione procedere direttamente all'integrazione del contraddittorio mediante chiamata in causa dell'ente impositore (peraltro neppure identificato con precisione nei due gradi di giudizio): "Nel processo tributario, il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul convenuto, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio". (A.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 16412/2007; Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 8808/2021; Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza 14991/2020

588. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2209 del 27 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista

Società cessata – Successione dei soci – Crediti non iscritti in bilancio – Comunione indivisa – litisconsorzio necessario – Impugnazione dinanzi al giudice tributario.

I diritti ed i beni non iscritti nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci in regime di comunione indivisa: pertanto l'eventuale ricorso proposto avverso il diniego di rimborso di un credito Iva, la cui origine non è chiaramente rinvenibile nelle scritture contabili, deve essere proposto, a pena di inammissibilità, da tutti i soci dell'ente cessato. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, art. 14

589. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2325 del 1° giugno 2022. Presidente: Alparone, Estensore: Cavallaro

Intervento – Limiti di ammissibilità – Intervento adesivo dipendente – Rapporti tra ente impositore e concessionario per la riscossione.

Nel processo tributario, non è ammissibile l'intervento adesivo dipendente, il quale è incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione è subordinata ad un termine di decadenza, e con l'art. 14, d.lgs. 31.12.1992, n. 546, che, consentendo all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto qualora l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconosce la legittimazione ad intervenire ai soli soggetti che, in qualità di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonoma impugnazione, escludendo quindi la possibilità di spiegare l'intervento a tutela di altri interessi sui quali l'atto può produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio. In caso di impugnazione dell'avviso di mora, la legittimazione passiva discende dalle contestazioni effettuate dal contribuente, spettando all'amministrazione, in quanto titolare del diritto di credito, e non al concessionario, in quanto mero destinatario del pagamento, quando venga contestata la stessa pretesa tributaria. In tale evenienza, tuttavia, se l'azione è rivolta nei confronti del concessionario, quest'ultimo, ai sensi degli artt. 40 del d.P.R. n. 43 del 1988 e 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, ha l'onere di chiamare in causa l'ente titolare, al fine di evitare di rispondere dell'esito sfavorevole della lite, senza che l'eventuale omissione determini l'inammissibilità della domanda o imponga al giudice di

ordinare l'integrazione del contraddittorio. Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio solo i soggetti che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto impugnato o siano parti nel rapporto controverso. La legittimazione a proporre l'impugnazione, o a resistere ad essa, spetta solo a chi abbia assunto la veste di parte nel giudizio di merito, tenendo conto sia della motivazione, che del dispositivo, a prescindere dalla sua correttezza e corrispondenza alle risultanze processuali nonché alla titolarità del rapporto sostanziale, purché sia quella ritenuta dal giudice nella sentenza della cui impugnazione si tratta. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 14, comma 3; d.P.R. 43/1988, art. 40; d.lgs. 112/1999, art. 39

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 3955, del 18 febbraio 2020; Cass., sentenza n. 24064, del 10 novembre 2006; Cass. sentenza n. 32188, del 10 dicembre 2019; Cass., sentenza n. 13584 del 30 maggio 2017

590. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2580 del 16 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Calà

Giudizio d'appello – Divieto di proporre nuove eccezioni in senso stretto – Possibilità di proporre eccezioni improprie o mere difese.

Nel giudizio tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in sede di gravame, di cui all'art. 57, d.lgs. n. 546 del 1992, concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi di invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili. La contestazione inerente la mancata produzione del PVC non può essere considerata quale "eccezione in senso stretto", quanto piuttosto va ritenuta una "mera difesa", poiché non amplia l'oggetto fattuale della lite, secondo lo schema individuato dall'art. 2697 c.c. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 57

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, ordinanza n. 10019 del 24 aprile 2018; Cassazione, sez. V, ordinanza n. 2756 del 31 gennaio 2022

ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)

591. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 86 del 21 febbraio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Di Vita

Interesse ad agire – Carenza – Ricorso – Inammissibilità – Conseguenze.

È inammissibile, per carenza di interesse ad agire, il ricorso proposto dal legale rappresentante della società, destinataria dell'atto di irrogazione delle sanzioni, al quale l'atto sia stato notificato solo per rendergli nota l'azione in corso nei confronti della società e dalla quale possono derivare procedimenti tributari e penali anche nei suoi confronti. (M.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 1; art. 100 c.p.c.

592. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 210 del 9 giugno 2022. Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio

Processo telematico – Ricorso – Notifica cartacea – Inammissibilità – Non sussiste.

Il ricorso notificato in forma cartacea non può essere dichiarato inammissibile, poiché l'art. 16 del d.lgs. n. 546/1992, come aggiornato dal d.l. n. 119 del 2018, non contempla l'inammissibilità nel caso in cui il ricorso non venga notificato telematicamente. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 16

593. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 24 dell'11 aprile 2022.**
Presidente: De Giorgio, Estensore: Aondio

Processo telematico – Atto introduttivo del giudizio (requisiti) – Ricorso-reclamo/richiesta misure cautelari.

Non viene in rilievo la lesione del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione finale, bensì, al più, una mera irregolarità sanabile in virtù del principio di raggiungimento dello scopo, laddove la “consegna telematica ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell’atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale”, per avere la parte ricevuto la notifica e compreso il contenuto dell’atto. (I.L.C.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 23620/2018 e n. 7665/2016

594. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 885 del 28 marzo 2022.**
Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Ricorso – Inammissibilità – Firma digitale – Raggiungimento dello scopo.

L’irregolarità nella apposizione della firma digitale sul ricorso non si traduce in una mancanza materiale della sottoscrizione o in una assoluta incertezza sulla identità del sottoscrittore determinanti l’inammissibilità del ricorso a norma dell’art. 18, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, ma costituisce un vizio dell’atto sanato ex art. 156 c.p.c., poiché il ricorso ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell’atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. (F.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 18, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 23620/2018 e n. 7665/2016

595. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1041 dell'11 aprile 2022. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Atto processuale telematico ottenuto mediante scansione di immagini – Invalidità – Sussiste.

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 (avendo, evidentemente, il legale redatto l’atto, stampato lo stesso, fatto sottoscrivere, con sottoscrizione autografa, la procura a margine dal ricorrente, autenticato la stessa, sempre con sottoscrizione autografa, sottoscritto con firma autografa il medesimo, e poi scannerizzato l’atto e sottoscritto il file digitale così ottenuto con firma digitale), tale modalità di redazione dell’atto digitale non soddisferebbe la normativa vigente. Pertanto, la redazione dell’atto processuale in formato .pdf, ottenuto mediante scansioni per immagini, non è idoneo a raggiungere lo scopo dell’atto e dunque deve essere dichiarato nullo ai sensi dell’art. 156, comma 2, c.p.c. (G.P.)

Riferimenti normativi: art. 156, comma 2, c.p.c. e art. 10 del d.m. 4 agosto 2015

596. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1830 del 23 giugno 2022.**
Presidente: Pilello, Estensore: Fortunato

Ricorso/reclamo in mediazione – Redditi derivanti dall’attività professionale – Regime di vantaggio.

Il contribuente che abbia già optato per il regime di tassazione agevolato dei redditi derivanti dall’attività professionale riservato all’imprenditoria giovanile ed ai lavoratori in mobilità, ai sensi dell’art. 27 del d.l. n. 98/2011, ma che lo abbia dovuto abbandonare in quanto ha superato i limiti dimensionali ivi previsti, può legittimamente ri-optare per lo stesso regime, dopo

l'intervallo temporale triennale e sempreché al momento della nuova opzione soddisfatti tutti i requisiti normativi previsti e sia ancora aperto l'accesso a tale particolare modalità di tassazione. (A.B.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 98/2011, art. 27

- 597. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 90 del 10 maggio 2022. Presidente: Calia, Estensore: Ascione**

Autorità competente – Mancata indicazione – Semplice irregolarità.

La mancata o erronea indicazione della Commissione tributaria competente, o del termine per proporre ricorso, non comporta la nullità dell'atto impugnabile, ma rappresenta una semplice irregolarità. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. n. 546/1992; art. 7, l. 212/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. V, n. 23010 del 30 ottobre 2009

- 598. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 491 del 14 febbraio 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Malanetto**

Atti non nativi digitali – Inammissibilità del ricorso di primo grado – Non sussiste.

Il fatto che il giudizio di primo grado non sia stato introdotto con atti nativi digitali, bensì con atti formati mediante la scansione di documenti cartacei, non determina l'inammissibilità del ricorso. Nessuna norma sancisce infatti l'inammissibilità del ricorso che abbia, come nel caso di specie, raggiunto lo scopo e consentito la regolare instaurazione del contraddittorio, con svolgimento del giudizio, in mera ragione dell'utilizzo di uno piuttosto che di un altro formato degli atti; a tutto concedere poteva predicarsene l'irregolarità e disporsi la regolarizzazione degli atti, tanto più in un contesto di transizione tra processo cartaceo e digitale (ex pluribus ha escluso la nullità di atti non nativi digitali, fermo il raggiungimento dello scopo, anche nel vigore della disciplina telematica degli atti. (M.Fa.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 18324/2018

- 599. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 505 del 15 febbraio 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Ramondetta**

Ricorso introduttivo – Mancanza sottoscrizione – Procura ad litem firmata dal contribuente e dal difensore – Ammissibilità.

È ammissibile il ricorso privo della sottoscrizione del difensore ex art. 18 del d.lgs. 546/1992 laddove a margine del – o in calce al – ricorso sia stata apposta regolare procura ad litem, firmata dal contribuente e dal difensore per l'autentica della sottoscrizione. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art.18, comma 4

COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)

- 600. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 240 del 10 maggio 2022. Presidente: Rivello, Estensore: Maurini**

Domanda riconvenzionale – Compensazione tributo accertato con crediti del convenuto – Inammissibilità.

La richiesta avanzata dal contribuente di compensazione dei maggiori tributi accertati (Iva) e non contestati con presunti crediti vantati ai fini di vari tributi (la cui esistenza è peraltro contestata dall'Agenzia), non può essere accolta, in quanto nel processo tributario la domanda riconvenzionale è inammissibile. Il giudizio davanti alle Commissioni Tributarie ha, infatti, un

oggetto necessariamente circoscritto al controllo della legittimità formale e sostanziale degli atti impugnati. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

601. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1811 del 5 maggio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Ramondetta

Costituzione in appello del contumace – Produzione di documenti preesistenti – Ammissibilità.

La costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, pena la decadenza di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché, qualora tali difese non siano state concretamente esercitate, nessun altro pregiudizio può derivare al resistente, al quale va riconosciuto il diritto di negare i fatti costitutivi della pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32. Pertanto, la tardiva costituzione del resistente non ha comportato alcun tipo di nullità, stante la mancata previsione di simile sanzione ed il principio di tassatività delle relative cause (art. 156 c.p.c.); la norma stabilisce soltanto la decadenza della facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse, nè l'appellante ha indicato quali potessero essere quelle eccezioni processuali o di merito non rilevabili d'ufficio, che peraltro non risultano agli atti di causa. Di certo non potrebbe essere la produzione documentale. Anche la tardiva costituzione in giudizio di AER in questa fase del processo non ha comportato l'inammissibilità di proporre nuovi mezzi di prova in appello, poiché il divieto coinvolge soltanto le prove cosiddette costituenti e non anche quelle cosiddette precostituite, come i documenti; perciò la produzione di nuovi documenti in appello è ammessa dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 58, che fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti in appello, purché avvenga, come nella fattispecie, entro il termine previsto dagli artt. 61 e 32, comma 1, e cioè fino a venti giorni liberi prima della data dell'udienza di trattazione. (G.V.M.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 2585 del 30 gennaio 2019

602. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 2504 del 13 giugno 2022. Presidente: Targetti, Estensore: Ghinetti

Costituzione in giudizio – Termine – Decadenza.

La costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza della facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché qualora tali difese non siano state concretamente esercitate, nessun altro pregiudizio può derivare al resistente, al quale va riconosciuto il diritto di negare i fatti costitutivi della pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 23, 24 e 32

COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI**603. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 50 del 14 febbraio 2022. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

Esterovestizione – Notifica avviso di accertamento – Nullità – Non sussiste – Inesistenza – Sussiste.

È inesistente la notifica effettuata in un luogo o con riguardo ad una persona che non presentino alcun riferimento con il destinatario dell'atto, risultando a costui del tutto estranei, mentre è nulla quando essa, nonostante l'inosservanza di formalità e di disposizioni di legge, sia, comunque, materialmente avvenuta mediante rilascio di copia dell'atto a persona e luogo avente un qualche riferimento con il destinatario della notificazione. La notifica dell'avviso di accertamento effettuata nei confronti dell'asserito amministratore di fatto e presso la sede italiana della società, e non anche nei confronti della società estera e dei suoi legali rappresentanti, deve quindi considerarsi inesistente e la costituzione in giudizio della società estera non vale a sanare il vizio di notifica di cui è affetto l'avviso di accertamento. Quest'ultimo, avendo valenza di carattere sostanziale ed essendo idoneo a preannunciare l'imposizione, deve infatti essere notificato al soggetto formalmente ed asseritamente debitore. (S.A.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 15252 del 12 settembre 2012; Cassazione, sez. V, sentenza n. 28285 del 18 dicembre 2013

604. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 627 del 24 febbraio 2022. Presidente: Pezza, Estensore: De Rentiis

Ricorso introduttivo – Notifica con modalità diverse dalla PEC – Inammissibilità – Non sussiste.

Non è inammissibile il ricorso notificato all'Agenzia delle Entrate con modalità diverse da quelle previste nell'art. 16-bis del d.lgs. 546/92 (nel caso di specie, a mezzo raccomandata a/r, con ricevuta di ritorno), allorché esso abbia raggiunto il proprio scopo, consentendo all'Ufficio di venire a conoscenza del procedimento in atto e di esplicitare le proprie difese nell'ambito dello stesso. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 16-bis

605. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 11, sentenza n. 843 del 7 febbraio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Atto introduttivo – Notifica – Forma telematica – Natura vizio – Sanabilità - Raggiungimento dello scopo.

Il deposito dell'atto introduttivo con modalità cartacee, anziché in via telematica ex art. 16 bis d.lgs. 546/1992, costituisce vizio sanabile per raggiungimento dello scopo della costituzione del rapporto processuale o del contraddittorio. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 16-bis; c.p.c., art. 156

606. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1780 del 4 maggio 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Ramondetta

Avviso di fissazione dell'udienza – Comunicazione almeno trenta giorni liberi prima – omissione – Nullità del procedimento e della sentenza comunque pronunciata.

L'omessa comunicazione alle parti, almeno trenta giorni liberi prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione costituisce causa di nullità del procedimento e della decisione della Commissione tributaria per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 31

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. V, sentenza n. 23607 del 20 dicembre 2021; Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 11487 del 14 maggio 2013; Cass. Civ., sez. VI-5, ordinanza n. 1786 del 29 gennaio 2016; Cass. Civ., sez. V, sentenza n. 13319 del 26 maggio 2017; Cass., sez. VI-5, ordinanza n. 18717 del 10 settembre 2020; Cass., sez. V, ordinanza n. 14576 del 26 maggio 2021

MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI

607. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 393 del 9 febbraio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Craveia

Documenti già disponibili in sede di primo grado – Produzione per la prima volta in appello – È ammissibile.

In forza dell'art. 58 del d.lgs. 546/1992, è consentito alle parti produrre documenti nuovi in appello, anche nel caso in cui questi fossero già nella disponibilità della parte in sede di primo grado. L'art. 58 comma 2 del d.lgs. 546/1992 si configura infatti quale norma speciale, dettata per il processo tributario, la quale risulta pertanto prevalente rispetto alla previsione codicistica di cui all'art. 345 c.p.c. che invece preclude qualsiasi produzione di documenti in appello che non sia stata effettuata nel giudizio di primo grado. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 58; art. 345 c.p.c.

RITO CAMERALE-PUBBLICA UDIENZA

608. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1612 del 21 aprile 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino

Pubblica udienza – Trattazione scritta – Riferimenti nel verbale di udienza – Violazione diritto al contraddittorio – Non sussiste.

Nel periodo emergenziale la celebrazione dell'udienza pubblica poteva essere autorizzata dal Presidente solo a seguito di espressa richiesta delle parti. In assenza di tale richiesta il processo andava celebrato sulla base degli atti, senza che ciò comportasse la violazione del diritto di difesa. Il riferimento contenuto nel verbale di udienza in cui si dà atto di "aver sentito" le parti seppur improprio dal punto di vista lessicale non comporta alcuna violazione, essendo logico che nel verbale si intendesse riferirsi alla documentazione scritta posta alla base della decisione. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.l. 137/2020, art. 27, comma 2

SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO

609. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 127 del 20 giugno 2022. Presidente: Spera, Estensore: Fadda

Decesso contribuente – Termine proposizione ricorso – Proroga.

L'art. 40, ultimo comma, d.lgs. 546/1992 stabilisce che, in caso di morte del contribuente in pendenza del termine di ricorso, tale termine "è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento", al netto della sospensione feriale. Tale disposizione non comporta semplicemente uno "spostamento" in avanti di sei mesi del termine con decorrenza dall'evento interruttivo, ma implica che, a partire dall'evento stesso, decorra l'ordinario termine di ricorso aumentato di sei mesi (oltre che della sospensione feriale che eventualmente venga ad incidervi). (I.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 31/12/1992 n. 546, art. 40, ultimo comma

TUTELA CAUTELARE***Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)***

- 610. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 79 del 25 gennaio 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Sciarini**

Fumus boni iuris – Irrilevante – Periculum in mora – Onere della prova.

Il requisito del fumus boni iuris non incide sulla decisione della sospensione essendo l'istanza di sospensione promossa a giudizio di merito già esaurito e in pendenza di quello di legittimità. L'entità della pretesa costituisce un dato relativo che da solo non giustifica la presenza di un danno grave ed irreparabile. L'incapacità del contribuente di far fronte alla pretesa impositiva ed il grave ed irreparabile danno patrimoniale devono essere compiutamente dimostrati e l'onere della prova ricade totalmente sul contribuente. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

- 611. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, ordinanza n. 86 del 27 gennaio 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Periculum in mora – Onere della prova.

In ordine al periculum in mora, l'entità, per quanto molto ingente, della complessiva pretesa creditoria accertata in favore dell'Erario, a fronte della rilevantissima consistenza economica della società contribuente, che documenta solo una diminuzione degli utili nell'attuale periodo di crisi a causa della pandemia, ma non concreti rischi di insolvenza e tanto meno l'impossibilità di prestare idonea ulteriore garanzia per tutti gli importi dovuti, non costituisce di per sé sola argomento di danno oltre che grave anche irreparabile, cioè non utilmente reintegrabile in caso di riforma delle decisioni impugnate. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

- 612. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, ordinanza n. 786 del 28 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Periculum in mora – Bilanciamento degli interessi.

Il periculum in mora è ravvisabile in caso di sproporzione tra la somma dovuta ed i redditi dichiarati, anche tenuto conto delle precarie condizioni finanziarie del contribuente ricavabili dall'attestazione ISEE. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

SENTENZA (CONTENUTO – PUBBLICAZIONE - NOTIFICAZIONE - COMUNICAZIONE)

- 613. Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 11 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Liuzzo, Estensore: Marcialis**

Redazione della sentenza – Disposizioni costituzionali e processuali.

Il novellato art. 132, co. 1 n.4) c.p.c. consente la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e che, per consolidata giurisprudenza, nel motivare concisamente la sentenza, secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., il giudice non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni – di fatto e di diritto – rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Detti principi si applicano al processo tributario, ex art. 1, co.2, d.lgs. 546/92, con la conseguenza che le questioni non trattate non sono quindi omesse ma semplicemente assorbite o superate per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 2, d.lgs. n. 212/2000; art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 33711/2021

614. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 18 del 10 gennaio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Motivazione – Iter logico-giuridico – Eventuale carenza – Nullità relativa.

Nel motivare la sentenza, il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, né gli è richiesto di dar conto dell'esame di tutte le allegazioni e prospettazioni delle parti e di tutte le prove acquisite al processo, essendo sufficiente che egli esponga - in maniera concisa ma logicamente adeguata - gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione e le prove ritenute idonee a confortarla, dovendo reputarsi implicitamente disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo svolto. In ogni caso, stante l'effetto devolutivo del giudizio d'appello, l'accertata mancanza di motivazione del provvedimento costituirebbe nullità relativa sanabile dal giudice d'appello qualora - come nel caso di specie - in sede di impugnazione vengano riproposte le domande che si assume essere rimaste prive di analisi. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 33310/2021

615. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1169 del 25 marzo 2022. Presidente: Izzì, Estensore: Betti

Redazione della sentenza.

Ai sensi dell'art. 132, n. 4, c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la motivazione della sentenza è circoscritta alla concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione assunta e deliberata dal Collegio. Il giudice, visto anche quanto disposto dall'art. 118 disp. att. c.p.c., in ossequio a consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, potendo limitare il giudizio alle questioni di fatto e di diritto rilevanti ai fini del giudizio. Tale principio è applicabile in materia di processo tributario ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/92. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 132, n. 4, c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., art. 1 d.lgs. n. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, sentenza n. 9108/2012

616. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2198 del 26 maggio 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Monfredi

Redazione della sentenza – Disposizioni costituzionali e processuali.

Il giudice, nel motivare "concisamente" la sentenza secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Ne consegue che quelle residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come "omesse", per effetto di "error in procedendo", ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 2, d.lgs. n. 212/2000; art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, ordinanza n. 33711/2021; Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24883 del 09 ottobre 2008; Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza 26242 del 12 dicembre 2014

617. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2576 del 16 giugno 2022. Presidente: Chindemi, Estensore: Monfredi

Sentenza – Contenuto – Principio della ragione più liquida.

Per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, il giudice, nel motivare “concisamente” la sentenza secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Ne consegue che quelle residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come “omesse”, per effetto di “error in procedendo”, ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. Ciò in applicazione del principio della cosiddetta “ragione più liquida” desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., ulteriormente valorizzato e confermato dalla Suprema Corte. (M.F.)

Riferimenti normativi: art. 118, disp. att. c.p.c.; artt. 24 e 111 Costituzione

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza n. 24883/2008; Cassazione, sentenza n. 26242/2014; Cassazione, sentenza n. 9936/2014

SPESE DI LITE

618. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 362 del 9 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini

Ripartizione spese processuali – Principio di soccombenza – Parte interamente vittoriosa.

Il principio che vuole le spese del processo gravanti sulla parte soccombente va inteso nel senso che soltanto la parte interamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese processuali. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 930 del 21 gennaio 2015

ESTINZIONE DEL PROCESSO

619. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 138 del 14 marzo 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro

Mancata riassunzione – Effetti.

La mancata riassunzione del processo a seguito dell'ordinanza di rinvio della Corte di Cassazione, entro il termine di tre mesi, comporta l'estinzione del processo (nel caso in esame il ricorso dell'Ufficio era stato rigettato con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale). (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 45; c.p.c., art. 307

620. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1203 del 29 marzo 2022. Presidente: Guicciardi, Estensore: Crespi

Carenza di interesse alla prosecuzione del giudizio – Cessazione della materia del contendere.

Il giudizio tributario si estingue per cessazione della materia del contendere: resta però fermo il potere del giudicante di condannare la parte virtualmente soccombente al pagamento delle spese processuali. La cessazione della materia del contendere costituisce il riflesso processuale del venir meno della ragion d'essere sostanziale della lite, per la sopravvenienza di un fatto suscettibile di privare le parti di ogni interesse a proseguire il giudizio. Secondo un costume giurisprudenziale ormai radicato, si designa con tale locuzione una forma di definizione del

processo con cui il Giudice viene a dare atto del sopravvenuto esaurimento, per fatti intercorsi in pendenza della lite, di ogni ragione sostanziale di contesa tra le parti. (A.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 274 del 12 luglio 2005; Corte di Cassazione, sezione VI, ordinanza n. 24714 dell'11 agosto 2022; Corte di Cassazione, sezione II, sentenza n. 21757 del 29 luglio 2021; Corte di Cassazione, sezione V, sentenza n. 7607 del 28 marzo 2018

ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO

621. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1299 del 8 maggio 2022.

Presidente: Locatelli, Estensore: Donvito

Giudicato – Effetti – Capacità espansiva in altri giudizi – Sussistenza – Limite del periodo di imposta – Superabilità.

L'efficacia del giudicato esterno non trova ostacolo nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria relativa ad un determinato periodo rispetto a fatti verificatisi al di fuori dello stesso, si giustifica in relazione a fatti non aventi caratteristiche di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad es., la capacità contributiva o le spese deducibili), ma non rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità dei periodi d'imposta (come ad esempio gli elementi costitutivi relativi al caso in esame nei quali si concreta l'ammortamento), assumono carattere permanente. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 16 giugno 2006, n. 13916

622. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 186 del 25 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Efficacia esterna del giudicato – Identità degli elementi caratterizzanti il rapporto giuridico d'imposta.

Attesa l'identità di elementi che caratterizzano il rapporto giuridico d'imposta (nel caso di specie afferente all'Ici), con la sola eccezione del periodo d'imposta, il giudicato formatosi su una specifica annualità non può non coinvolgere anche le altre ancora oggetto di giudizio. A simile conclusione si giunge muovendo dall'assunto secondo cui l'obbligazione di corrispondere una somma a titolo di imposta – oltre che unica o istantanea, poiché scaturente da un solo determinato evento, che la produce – ben può essere anche periodica o continuativa; ipotesi che si verifica quando il presupposto del tributo consiste in uno stato di fatto suscettibile di ripetersi nel tempo, in quanto trae origine da una fonte poliennale, come accade per i terreni, i fabbricati urbani, l'esercizio di attività imprenditoriale. In tale ipotesi, non può che affermarsi che il giudicato relativo ad una annualità coinvolge anche le altre, poiché la questione – concernente un unico periodo d'imposta – è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità di imputazione temporale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

623. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 396 del 9 febbraio 2022. Presidente: Craveia, Estensore: Craveia

Sentenza penale irrevocabile di condanna o assoluzione – Autorità di cosa giudicata nel processo tributario – Non sussiste.

In forza del principio del doppio binario, 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, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992. Pertanto, quand'anche il contribuente dovesse essere assolto dai reati ascritti nell'ambito del procedimento penale a suo carico, la presente Ctr non potrebbe fondare la propria decisione nel merito della pretesa tributaria sulla pronuncia emessa in sede penale. (M.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 7

624. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 428 del 10 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Giudicato – Rilevanza esterna – Sussiste.

Il vincolo del giudicato esterno è ordinariamente operante nel caso in cui due giudizi tra le stesse parti si riferiscano al medesimo rapporto giuridico e uno di essi costituisca la premessa logica indispensabile per la statuizione relativa all'altro, donde consegue che la situazione già accertata nel precedente giudizio non può formare oggetto di valutazione diversa, ove permangano immutati gli elementi di fatto e di diritto preesistenti, mentre non può chiedersene l'ultrattività per un'annualità diversa quando postula l'accertamento di ulteriori presupposti di fatto. Per l'effetto, deve riconoscersi efficacia di giudicato esterno a una precedente pronuncia tra le stesse parti, passata in giudicato che non riguarda(va) un punto "comune" a diverse cause bensì (colpiva) l'unico fatto costitutivo dell'intero rapporto giuridico tributario dedotto in lite, rappresentato (nel caso di specie) dal rimborso dell'imposta IRES indebitamente versata dalla ricorrente precludendo il riesame dello stesso punto nel (presente) giudizio che, nonostante la diversità del petitum (dichiarazione integrativa), contempla(va) l'identica causa petendi (rimborso dell'imposta Ires indebitamente versata) incisa dal giudicato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

625. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1344 del 6 aprile 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi

Giudicato esterno in tema di transfer pricing – Rilevanza – Sussiste.

Relativamente alla valenza del giudicato esterno la Suprema Corte ha limitato l'efficacia dello stesso alle statuizioni della sentenza relative agli elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, con esclusione di quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo. Si deve pertanto escludere che il giudicato (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve pertanto ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti. Per il caso di specie, concernente transfer pricing relativo a più anni d'imposta, i giudici hanno ritenuto che il giudicato sulla inutilizzabilità in sede di accertamento di un software diverso da quello usato dalla società verificata ai fini dell'analisi di comparabilità per la rideterminazione del range di collocazione della società medesima, sia un elemento costitutivo della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, nel senso indicato dalla citata sentenza delle Sezioni Unite, e che quindi sia chiaramente applicabile anche a periodi diversi da quello oggetto del giudicato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: art. 110, comma 7, TUIR; art. 7 TUIR; art. 26, d.l. 31 maggio 2010, n. 78 conv. l. 30 luglio 2010, n. 122

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., sentenza 16.6.2006 n. 13916

626. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1344 del 6 aprile 2022. Presidente: Izzì, Estensore: Izzì

Giudicato – Efficacia esterna.

Salvo il caso in cui un giudizio si risolva nell'annullamento di un atto impositivo per vizi formali o per vizio di motivazione, si deve escludere che il giudicato esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve pertanto ammettere una potenziale capacità espansiva in altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile. Segnatamente, se è vero che l'autonomia dei periodi d'imposta comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, è altrettanto vero che una tale indifferenza può trovare ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata o che siano variabili da periodo a periodo, ma non con riguardo ad elementi costitutivi della fattispecie a carattere permanente, che quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d'imposta (nel caso di specie, relativo a una rettifica in tema di prezzi di trasferimento, è stata riconosciuta l'efficacia esterna del giudicato di annullamento formatosi tra le stesse parti, in relazione ad avvisi di accertamento relativi a precedenti annualità, sul presupposto che l'Amministrazione aveva effettuato la rettifica utilizzando un software non disponibile all'epoca dei fatti contestati). (G.Co.)

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

627. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1824 del 5 maggio 2022. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà

Sentenze del giudice tributario – Immediata esecutività – Pendenza del giudizio di ottemperanza – Pendenza giudizio di Cassazione per altre annualità – Irrilevanza.

Con l'entrata in vigore dal 01.06.2016 del nuovo testo dell'art 69 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive. Di conseguenza, non rappresentano un ostacolo all'esecutività né la richiesta di giudizio di ottemperanza della sentenza impugnata, né tanto meno l'esistenza di giudizi pendenti per annualità diverse. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 69

ALTRO

628. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 12 del 18 febbraio 2022. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto

Principio di non contestazione – Applicabilità al processo tributario.

Con riferimento a rilievi contenuti negli avvisi di accertamento non espressamente impugnati e, pertanto, divenuti definitivi, vale il principio di non contestazione, il quale "opera al fine di far ritenere ammessi, e quindi pacifici, i fatti storici posti a fondamento dell'altrui pretesa e non mere espressioni qualificatorie o definitorie, come quelle inerenti alla natura giuridica d'un dato rapporto contrattuale". (G.Bi.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 4569 del 2020

629. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 256 del 25 gennaio 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Chiametti

Rapporti tra processo penale e processo tributario – Doppio binario – Automatica efficacia sentenza penale – Non è tale.

Nel processo tributario vige il principio, ormai consolidato, secondo cui la formazione del giudicato penale non è immediatamente invocabile in giudizio. Dal momento che i due processi si basano su un sistema probatorio differente occorrerà dunque valutare sempre sulla base del quadro indiziario la portata del giudicato penale. (S.Be.)

Riferimenti normativi: art. 20, d.lgs. 74/2000, art. 654 c.p.p.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 9958/2008 e 21953/2007

630. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 272 del 27 gennaio 2022. Presidente: Ercolani, Estensore: Cosentino

Prova documentale – Disconoscimento scritture prodotte in giudizio.

In tema di prova documentale e disconoscimento delle copie fotostatiche di scritture prodotto in giudizio, la contestazione della conformità all'originale deve essere effettuata non mediante clausole di stile o asserzioni generiche quanto piuttosto attraverso una dichiarazione che evidenzi chiaramente e univocamente il documento contestato e gli aspetti differenziali tra quello prodotto e l'originale. (S.Be.)

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 16557/2019

631. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 292 del 31 gennaio 2022. Presidente: Raimondi, Estensore: Faranda

Operazioni soggettivamente inesistenti – Prova contraria del contribuente.

In materia di operazioni soggettivamente inesistenti, come precisato anche di recente dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 7693 del 2020, incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito (i) in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale (ii) e di aver adoperato con la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. Tuttavia, con la sentenza in commento, il Collegio, coglie l'occasione per ribadire che la valutazione circa l'adempimento da parte del contribuente dell'onere probatorio a suo carico deve sempre essere rapportata alle concrete possibilità di indagine a disposizione di un soggetto privato. (S.Be.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 7693/2020

632. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1284 del 6 maggio 2022. Presidente: Di Rosa, Estensore: Faranda

Impugnazione cartella di pagamento – Rateazione – Acquiescenza – Esclusione.

In materia tributaria, non costituisce acquiescenza, da parte del contribuente, l'aver chiesto ed ottenuto, senza alcuna riserva, la rateizzazione degli importi indicati nella cartella di pagamento, atteso che non può attribuirsi al puro e semplice riconoscimento d'essere tenuto al pagamento di un tributo, contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazione o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'"an debeatur", salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario. (A.S.)

Riferimenti normativi: art. 329 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 12735 del 26 giugno 2020

- 633. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 15 del 7 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Atto di appello – Riproposizione istanze avanzate in primo grado – Inammissibilità – Non sussiste.

In tema di specificità dei motivi d'appello, allorquando le argomentazioni della sentenza impugnata dimostrino che le tesi della parte non sono state in effetti vagliate, l'atto di appello potrà anche consistere, con i dovuti adattamenti, in una ripresa delle linee difensive del primo grado (e, pertanto, come nel caso di specie non se ne può affermare l'inammissibilità). Al contrario, è logico che la puntualità del giudice di prima istanza nel confutare determinate argomentazioni richiederà una più specifica e rigorosa formulazione dell'atto di appello, che dimostri insomma di aver compreso quanto esposto nella sentenza impugnata, offrendo spunti per una decisione diversa. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 11197/2019

- 634. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 32 dell'11 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Cancellazione società di capitali dal registro delle imprese – Prosecuzione del giudizio.

Una volta liquidata e cancellata la contribuente società di capitali dal registro delle imprese, il processo tributario non può proseguire né nei confronti della persona giuridica, non più esistente, né nei confronti dell'ex liquidatore o dell'ex socio-amministratore, atteso che la legge non prevede alcun subentro automatico di costoro nel rapporto con l'amministrazione finanziaria. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, sentenza n. 7327 del 11 maggio 2012

- 635. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 145 del 20 gennaio 2022. Presidente: Catania, Estensore: Borsani**

Appello – Motivi d'impugnazione – Riproposizione delle argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa in primo grado – Specificità – Sussiste.

Nel processo tributario, la riproposizione in appello 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 imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31.12.1992 n. 546, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sezione V, ordinanza n. 26896 del 5 ottobre 2021; Cassazione, sezione Vi, ordinanza n. 14352 del 25 maggio 2021

- 636. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 696 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano**

Doppio binario – Giudizio penale – Elemento liberamente valutabile.

Il principio di autonomia fra procedimento penale e processo tributario non impone al giudice tributario di dover prescindere, nella formazione del proprio convincimento, dalle prove raccolte nel processo penale, purché il suo vaglio sia critico e dunque svincolato dall'interpretazione e dalla valutazione che ne abbia dato il giudice penale. La circostanza che il giudicato penale non faccia stato nel giudizio tributario, non significa dunque che del primo non si debba tener conto nel secondo, ma semplicemente che la decisione penale debba essere valutata seguendo le regole procedurali proprie di quello tributario. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 74 del 2000, art. 20

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sez. V, sentenza n. 25632 del 22 settembre 2021

637. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 810 del 4 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini

Mancata Riassunzione – Decorrenza termine di prescrizione e decadenza della pretesa erariale.

I termini di prescrizione e quelli di decadenza della pretesa erariale decorrono dalla data di scadenza del termine utile per la non attuata riassunzione davanti al giudice di rinvio, perché solo da tale momento, intervenuta la definitività dell'atto impositivo, l'Amministrazione può far compiutamente valere il proprio credito attraverso la procedura di riscossione. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ordinanza n. 15874 del 15 giugno 2018

638. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1149 del 24 marzo 2022. Presidente: Punzo, Estensore: De Domenico

Specificità dei motivi d'appello – Requisito essenziale – È tale.

L'indicazione di specifici motivi d'impugnazione costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello, posto che la relativa funzione è proprio quella di indicare esattamente i limiti della devoluzione, e che, a tal fine, l'atto deve essere formulato con un grado di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato in discussione, sia le ragioni, di fatto e di diritto, addotte per chiedere la loro eliminazione, senza che possa bastare, a tal fine, il mero richiamo alle difese ed alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio. (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 53, d.lgs. n. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sezione V, sentenza n. 8640/2009; Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 23979/2022; Corte di Cassazione, sez. V, sentenza n. 22680/2022

639. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1245 del 30 marzo 2022. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Franconiero

Limiti all'utilizzabilità di atti e documenti prodotti da legale non abilitato alla rappresentanza processuale di AdER – Insussistenza.

L'iniziale difetto di rappresentanza processuale dell'agente della riscossione difeso da un avvocato del libero foro anziché da un legale interno, che abbia comportato l'annullamento con rinvio della decisione di primo grado, non impedisce di utilizzare nelle fasi successive del giudizio gli atti e i documenti prodotti in giudizio dall'agente non validamente rappresentato. La costituzione in giudizio con un difensore abilitato per legge ad assumere il patrocinio dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione comporta infatti, ai sensi dell'art. 182, comma 2 c.p.c. la sanatoria delle attività precedentemente compiute dal difensore non abilitato e dunque l'assenza di limiti all'utilizzabilità delle stesse ai fini della decisione. (A.Z.)

Riferimenti normativi: art. 11, d.lgs. n. 546/1992; art. 182 c.p.c.

640. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1995 del 16 maggio 2022. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo

Procedimento di appello – Motivi dell'impugnazione – Amministrazione finanziaria – Riproposizione della motivazione dell'avviso di accertamento annullato – Onere di impugnazione specifica – Assolvimento.

Nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica. (L.Mar.)

Riferimenti normativi: art. 53, d.lgs. n. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, ordinanza, n. 6302 del 25 febbraio 2022

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

ALTRO

pag. 375

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

ALTRO

- 641. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 580 del 20 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini**

Definizione agevolata – Interessi di sospensione – Non definibili.

La domanda di definizione presentata, ai sensi dell'art. 6, co. 1, d.l. n. 193/2016, per definire quanto intimato con un carico iscritto a ruolo e dunque preso in carico dall'Agente della riscossione, comporta l'annullamento delle sanzioni e degli interessi di mora di cui all'art. 30, d.P.R. n. 602/73, ma non anche degli interessi di sospensione di cui al successivo art. 39 e all'art. 47, co. 8-bis, d.lgs. n. 546/92. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016, art. 6, co. 1

- 642. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1266 del 1° aprile 2022. Presidente: Secchi, Estensore: Maffey**

Definizione agevolata – Cartella di pagamento scaturente da liquidazioni automatizzate – Ammissibile.

È ammissibile la domanda di definizione agevolata delle liti pendenti con riferimento al giudizio di impugnazione di una cartella esattoriale recante liquidazioni ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 e 74-bis del d.P.R. 633/1972, trattandosi del primo atto impositivo ritenuto impugnabile ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992. (A.Z.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU., 25 giugno 2021 n. 18298, Cassazione, 26 gennaio 2021 n. 1590

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

RISCOSSIONE
RIMBORSO

pag. 377
pag. 377

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

RISCOSSIONE

643. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 625 del 23 febbraio 2022. Presidente: Lamanna, Estensore: Malaguti

Termine di prescrizione Decennale – Decorso del termine – Dalla data di iscrizione della causa a ruolo – Data di passaggio in giudicato della sentenza – Irrilevante.

Il diritto di riscuotere il Contributo Unificato per Spese di Giustizia è soggetto al termine di prescrizione decennale ai sensi dell'art. 2946 c.c., il quale decorre dalla data di iscrizione della causa a ruolo e non dalla data in cui la sentenza è divenuta irrevocabile, come conferma l'art. 248 del Testo Unico sulle Spese di Giustizia, il quale prevede che, in caso di omesso o insufficiente pagamento, la parte sia invitata a integrare il versamento entro trenta giorni dal deposito in cancelleria dell'atto cui il pagamento si collega, mentre nessuna rilevanza è attribuita agli eventi successivi del giudizio. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 248; c.c., art. 2946

RIMBORSO

644. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1387 del 7 aprile 2022. Presidente: Izzi, Estensore: Marcialis

Rimborso per c.u. a mezzo marche – Non sussiste.

Nel caso in cui il Contributo Unificato sia corrisposto a mezzo di apposizione di marche acquistate nei negozi autorizzati, i Giudici hanno ritenuto che detta procedura sia paragonabile alla apposizione delle marche da bollo per le quali l'art. 37 del d.P.R. n. 642/1972 non prevede ed esclude il rimborso dell'imposta versata in modo straordinario ossia mediante apposizione di marche da bollo. Si evidenzia che nessuna norma preveda l'eventualità di un rimborso del precitato tributo quale "entrata tributaria erariale" come precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 73 del 7 febbraio 2005. (C.C.)

Riferimenti normativi: art. 37, d.P.R. n. 642/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 73 del 7 febbraio 2005

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

pag. 379

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

645. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 16 del 20 gennaio 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Belotti

Classamento – Ruralità – Contratto di comodato non registrato – Non rileva.

In materia di classamento, in assenza di registrazione del contratto verbale di comodato, che darebbe diritto al riconoscimento del requisito di ruralità, ovvero di registrazione di altro atto che del primo enunci le disposizioni, viene a mancare qualsiasi elemento atto a corroborare l'esistenza oltretutto la data del suddetto contratto e pertanto legittimamente l'Amministrazione ha proceduto alla variazione del classamento da D/10 (fabbricati per funzioni produttive di attività agricole) a D/7 (fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 557/1993, art. 9, co. 3-bis

646. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 87 del 24 marzo 2022.

Presidente: Chiappani, Estensore: Serena

Crediti – Compensazione – Inesistenza – Non spettanza – Differenza - Decadenza.

In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv. in legge n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - ai sensi dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, del d.lgs. n. 471/1997 (introdotto dall'art. 15 del d.lgs. n. 158/2015) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633/1972. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008; art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997; artt. 36 bis, 36 ter d.P.R. n. 600/1973; art. 54 bis d.P.R. n. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 3444 e 3445/2021, contra Cass. sez. VI-5, ordinanza n. 25436 del 29/08/2022

647. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 128 del 14 aprile 2022.

Presidente: Chiappani, Estensore: Serena

Classamento – Gruppo D – Caratteristiche oggettive dell'immobile.

In materia catastale, nel condurre l'attività di classamento di un compendio immobiliare afferente al gruppo D, l'Amministrazione deve fare riferimento alle caratteristiche oggettive dell'immobile che ne devono determinare l'idoneità a soddisfare le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale (nonché, come nel caso di specie, per il trattamento delle acque reflue), indipendentemente dalla natura giuridica dei soggetti proprietari e dagli eventuali interessi pubblici perseguiti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

648. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 151 del 6 maggio 2022.

Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Rendita catastale – Stima diretta – Necessità sopralluogo – Non sussiste.

In tema di classamento, l'attribuzione di rendita ai fabbricati può avvenire, come previsto, anche mediante "stima diretta", senza che ciò presupponga l'effettuazione di un

sopralluogo, potendo l'amministrazione legittimamente avvalersi della valutazione, purché mirata e specifica, delle risultanze documentali in suo possesso. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass, se. V, ordinanza n. 6633 del 7 marzo 2019

649. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 159 dell'11 maggio 2022.

Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Soggettività passiva – Gestore scommessa – Sussiste.

In materia di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, il presupposto impositivo risulta integrato anche dalla sola e mera circostanza che il soggetto destinatario del recupero emanato dall'Amministrazione finanziaria e fatto oggetto di impugnazione abbia ricevuto la puntata e pagato le eventuali vincite. In virtù dell'art. 1, co. 66, l. n. 220/2010, l'art. 3, d.lgs. n. 504/1998 dev'essere interpretato nel senso che soggetto d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi (anche ubicati all'estero), concorsi, pronostici o scommesse di qualsiasi genere. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 220/2010, art. 1, co. 66; d.lgs. n. 504/1998, l'art. 3

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sentenza n. 27 del 14 febbraio 2018

650. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 211 del 13 giugno 2022.

Presidente: Maddalo, Estensore: Perini

Irpef – Crediti – Obblighi del contribuente – Compensazione – Mancata apposizione del visto di conformità – Violazione meramente formale – Sussiste.

In tema di compensazione, la mancata apposizione del visto di conformità costituisce una violazione meramente formale, inidonea a pregiudicare l'esercizio delle attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito da parte dell'Ente accertatore; di conseguenza, l'operata compensazione di un credito in sua assenza integra solo una violazione puramente formale. (C.F.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 574, l. n. 147/2013

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 26 febbraio 2020, n. 5289

651. Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 6 del 21 gennaio 2022.

Presidente: Montanari, Estensore: Fadda

Agevolazione ACE – Delibera in conto futuro aumento di capitale nell'anno 2012 – Omessa previsione di non restituibilità del versamento – Natura di finanziamento e non di apporto capitale – Esclusa – Agevolazione - Spetta.

Il versamento "in conto futuro aumento del capitale", deliberato dalla società nell'anno 2012, anche in mancanza di espressa previsione di non restituibilità, non è qualificabile come finanziamento ma apporto di capitale e, pertanto, dà diritto alla "deduzione ACE" (Aiuto alla Crescita Economica) (consistente in una deduzione dal reddito netto dichiarato di un importo pari al cd. "rendimento nozionale" dell'apporto di nuovo capitale proprio) prevista, ratione temporis, dall'art. 1 d.l. 201/2011. Il versamento non può essere qualificato finanziamento neppure fintanto che l'aumento di capitale non sia effettivamente operato. Prima che sia scaduto il termine per l'adozione della formale delibera di aumento del capitale, i versamenti sono per definizione non restituibili e hanno una destinazione particolare, in un'apposita riserva di bilancio, non tangibile, al punto che, se ciò avvenisse, in caso di fallimento i soci e gli amministratori risponderebbero di bancarotta per distrazione. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 1 d.l. 201/2011; art. 157 d.l. 34/2020

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 25643/2017; penale 49136/2019

652. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 760 del 15 marzo 2022.
Presidente: Nocerino, Estensore: Martello

Dichiarazione dei redditi – Obbligo di controllo del contribuente sul professionista incaricato.

Grava sul contribuente un obbligo di verifica in ordine al rispetto da parte dell'intermediario incaricato degli adempimenti prescritti e in ordine al contenuto della propria dichiarazione dei redditi. In generale, grava sul contribuente un obbligo di controllo sulla esecuzione del mandato conferito al proprio consulente e intermediario. Una deroga a tali principi è ipotizzabile soltanto allorché vi sia stato un comportamento fraudolento da parte del professionista incaricato e intermediario, ma in tal caso è onere del contribuente fornire idonei riscontri. Dunque, in mancanza di prova di dolo del terzo, l'omissione di ogni controllo da parte del contribuente sul mandatario non costituisce idonea esimente rispetto alle obbligazioni fiscali e tributarie. (F.Li.)

Riferimenti normativi:

653. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 803 del 20 marzo 2022.
Presidente: Mainini, Estensore: Mainini

Accollo del debito tributario altrui – Pagamento in compensazione – Innovatività del divieto.

L'art. 1 del d.l. 124 del 2019 ha stabilito per la prima volta il divieto per l'accollante di procedere al pagamento dei debiti dell'accollato mediante compensazione con crediti propri. Pertanto, sono legittimi gli accolti del debito ed il conseguente pagamento dei relativi debiti fiscali mediante compensazione con i crediti dell'accollante eseguiti fino alla data di entrata in vigore della suddetta norma, vale a dire il 26 ottobre 2019. Prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 124/2019, non si rinveniva nell'ordinamento una tale preclusione ed occorreva infatti fare riferimento all'art. 8 della l. 212/2000, norma di legge che, ancorché dettata con peculiarità in ambito tributario, si è conformata ad un principio generale dell'ordinamento, per effetto del quale "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione" (comma 1), riconoscendo poi espressamente la praticabilità di utilizzo di un credito fiscale in compensazione con un debito di terzi: "è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario" (comma 2). (F.Li.)

Riferimenti normativi: art. 1 del d.l. 124 del 2019

654. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 986 del 5 aprile 2022.
Presidente: Beretta, Estensore: Salvo

Imposta unica sui concorsi pronostici e scommesse – Applicabile a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte nel territorio dello Stato – Non rileva luogo di residenza dell'operatore.

L'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse è applicabile a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte nel territorio italiano, a prescindere dal luogo in cui sono stabiliti, sicché, dovendosi escludere qualsivoglia restrizione discriminatoria tra "bookmakers" nazionali e "bookmakers" esteri, nonché un pregiudizio alla libertà di prestazione di servizi, il centro di trasmissione che invii i dati di gioco per conto di allibratore privo di concessione avente sede in altro Stato membro, operando quale suo intermediario allo stesso titolo degli operatori di scommesse nazionali "concessionati", è soggetto passivo d'imposta a norma dell'art. 1 comma 66, lett. b), l. 220/2010, godendo altrimenti di un'irragionevole esenzione per il solo fatto di porsi al di fuori del sistema concessorio, funzionale a prevenire infiltrazioni criminali nel settore del gioco. (G.Na.)

Riferimenti normativi: art. 1 comma 66, lett. b), l. 220/2010

655. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1061 dell'11 aprile 2022. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa

Omessa dichiarazione – Incarico professionale – Comportamento fraudolento.

Occorre dare continuità al principio, espresso dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di aver incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione. La prova è tuttavia superabile a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento. (M.Pi.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 29561 dell'11 novembre 2018

656. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1215 del 26 aprile 2022. Presidente: Beretta, Estensore: Botteri

Agevolazioni – Contributi a fondo perduto – Requisito della regolarità fiscale – Non sussiste.

L'erogazione dei contributi a fondo perduto è stata prevista dall'art. 25 d.l. n. 34 del 2020, introdotto dalla legislazione emanata nel periodo pandemico. Tali norme avevano quale scopo quello di dare ristoro a quelle attività costrette alla chiusura totale o parziale e prevedevano meccanismi snelli di erogazione proprio al fine di offrire un effettivo aiuto alle imprese. Ne risulta che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, l'erogazione di tali contributi non può essere negata ove le dichiarazioni dei redditi presentate dal contribuente siano ritenute inaffidabili, non essendo previsto dalla normativa agevolativa alcun requisito di regolarità fiscale. (P.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 20)

657. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1616 del 10 giugno 2022. Presidente: Pilello, Estensore: Moroni

Avviso di classamento catastale – Obbligo di motivazione – Procedura Docfa di denuncia di variazione catastale.

Laddove l'attribuzione della rendita catastale di un immobile sia avvenuta a seguito della 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. (A.A.)

Riferimenti normativi: l. 342/2000, art. 74; d.m. n. 701/1994, articolo 1, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., ordinanza n. 5175 del 26 febbraio 2020

658. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1672 del 14 giugno 2022. Presidente: Biancospino, Estensore: Barbata

Assenza presupposto IVIE - Diritto personale di godimento turnario – Pittormie certificate.

Non è dovuta l'IVIE per assenza del presupposto impositivo in relazione ad un diritto personale di esclusiva occupazione su un immobile sito nel Regno Unito, che riconosca al titolare il godimento turnario per determinati periodi dell'anno qualificabile secondo l'ordinamento anglosassone come "Pittormie Certificate". (A.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 19, comma 14

659. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 11 del 7 gennaio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Contributi consortili – Asserita mancata fruizione benefici – Onere della prova.

In materia di contributi consortili, grava sul contribuente – che contesti il quantum indicato nel piano di classica redatto per il riparto degli oneri consortili e di riflesso fatto oggetto di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria attraverso regolare notifica di una cartella di pagamento – l'onere di provare di non aver usufruito di alcun beneficio, senza che, a tal fine, rilevi l'aver manifestato, per scelta personale o per situazioni particolari, l'intenzione di non usufruire di quanto realizzato dal Consorzio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

660. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 333 del 7 febbraio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Ansaldo

Locazioni abitative – Canoni – Cedolare secca – Opzione – Presupposti – Qualità di persona fisica – È riferita unicamente al locatore.

Il locatore persona fisica che non esercita attività imprenditoriale o arte e professione, sussistendo il requisito previsto dalla legge della destinazione dell'immobile ad uso abitativo, può optare per la cedolare secca per la tassazione dei canoni di locazione, e non ha alcuna rilevanza il fatto che il conduttore sia una società e cioè un soggetto che svolge attività di impresa; il limite soggettivo non può che riferirsi al locatore e non al conduttore, tenuto anche conto della ratio della norma che è stata quella, tra l'altro, di favorire l'immissione sul mercato locativo di appartamenti altrimenti non abitati nonché di disincentivare i fenomeni di evasione dei redditi derivanti dalla locazione di immobili. (F.V.A.)

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

661. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 380 del 9 febbraio 2022. Presidente: Alparone, Estensore: Cavallaro

Accertamento – Procedura Docfa – Dissenso rispetto alla proposta del contribuente – Difetto di motivazione.

In materia di classamento di un fabbricato mediante la procedura Docfa, l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione disattende le indicazioni del contribuente non è adeguatamente motivato, ai sensi dell'art. 7, l. n. 212/2000, se esso si limita ad assegnare la categoria catastale senza indicare alcuna delle valutazioni che sono necessarie a motivare la collocazione nella categoria e in genere il classamento dell'immobile. (C.S.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art.7; r.d.l. 652/39; d.lgs. 514/48; d.P.R. 1142/49; d.l. 16/93

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 6210 del 4 marzo 2019

662. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 421 del 10 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Rendita catastale – Fabbricati a destinazione speciale – Stima diretta – Necessità sopralluogo – Non sussiste.

Ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, con specifico riguardo ai fabbricati a destinazione speciale, il compendio normativo depone per la necessità che l'Ufficio faccia ricorso al procedimento di "stima diretta", senza tuttavia che ciò debba necessariamente presupporre l'esecuzione del "sopralluogo" il quale non costituisce, in materia, un diritto del contribuente né una condizione di legittimità dell'avviso attributivo di rendita, quanto soltanto un ulteriore e concorrente strumento conoscitivo di verifica e accertamento di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi per operare la valutazione. Sicché la mancata esecuzione del

sopralluogo non preclude, di per sé, la valutazione mediante “stima diretta”, allorquando l'Ufficio sia comunque già in possesso di tutti gli elementi valutativi idonei allo scopo. Elementi valutativi che in tanto possono integrare la “stima diretta”, in quanto appunto permettano di individuare le caratteristiche di ciascuna unità immobiliare oggetto di classamento, così da dare conto della peculiarità dal caso di specie, quale criterio alternativo all'applicazione standardizzata di rendite presunte con metodo tariffario o statistico. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 6633 del 2019

663. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 464 del 14 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Accatastamento – Impianto fotovoltaico non integrato – Autonomia rilevanza impositiva – Sussiste.

In materia catastale, deve procedersi all'autonomo accatastamento degli impianti fotovoltaici (segnatamente in categoria D/1) allorquando non siano integrati (installati cioè mediante bulloni e viti e non sostituiscano quindi, totalmente o parzialmente, la copertura), la proprietà dei muri differisca da quella dell'impianto e quest'ultimo superi la potenza minima di 3 KW. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

664. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 659 del 26 febbraio 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Doccini

Docfa – Motivazione – Elementi.

In materia catastale, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la Docfa viene disattesa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

665. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 694 del 28 febbraio 2022. Presidente: Di Gaetano, Estensore: Di Gaetano

Docfa – Motivazione – Elementi.

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, 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, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. VI, sentenza n. 12497 del 16 giugno 2016

666. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 787 del 4 marzo 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Vicini

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo – Mancata compilazione apposita sezione dichiarazione dei redditi – Decadenza.

In materia di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, l'impresa beneficiaria deve indicare, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta. La previsione di un termine stabilito a pena di decadenza risulta essere ispirata dalla ratio di

definire, entro un tempo determinato, l'onere finanziario derivante dal riconoscimento dei crediti di imposta, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito. Per l'effetto, il ricorso allo specifico istituto della decadenza implica la perentorietà del termine presidiato da tale sanzione, con conseguente estinzione del diritto sulla base del dato oggettivo del mancato esercizio del diritto stesso entro il lasso temporale stabilito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, co. 280, 281 e 282

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. IV, sentenza n. 27660/2021

667. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 808 del 4 marzo 2022. Presidente: Palestra, Estensore: Crisafulli

Rendita catastale – Elementi rilevanti nella determinazione – Amovibilità dei macchinari.

L'Amministrazione finanziaria, allorquando proceda all'attribuzione della rendita catastale, deve tenere conto di tutti gli impianti fissi e di tutte le componenti che, essendo idonee a descrivere l'unità stessa e influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita, contribuiscono ad assicurare all'immobile una specifica e stabile autonomia funzionale e reddituale. Per l'effetto, la amovibilità dei macchinari diventa una circostanza irrilevante. (M.F.R.)

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, ordinanza n. 12791 del 2018

668. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 831 del 7 marzo 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Euro ritenute – Attività finanziarie detenute all'estero – Voluntary disclosure – Procedura di collaborazione volontaria – Diritto al rimborso – Doppia imposizione.

Il diritto al rimborso delle euroritenute versate sui redditi derivanti da attività finanziarie detenute all'estero non può essere negato per il solo fatto che i medesimi redditi siano emersi e siano stati assoggettati ad imposizione in occasione di una successiva procedura di collaborazione volontaria. Invero, il mancato riconoscimento del diritto al rimborso integrerebbe non solo la fattispecie di doppia imposizione economica, ma anche quella di doppia imposizione giuridica. (E.D.)

Riferimenti normativi: l. 186/2014, art. 1; direttiva n. 2003/48/CE, art. 14

669. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 903 dell'8 marzo 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Imposte ipotecarie e catastali – Accettazione tacita di eredità – Regime di esenzione degli atti e formalità direttamente conseguenti a trasferimenti immobiliari – Applicabilità – Non sussiste.

Il regime di esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali (recte, di applicazione in misura fissa) e da altri tributi di "tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e il registro immobiliare" relativi ai trasferimenti immobiliari, prevista dall'art. 10, comma 3, d.lgs. n. 23/2011, non si applica alla trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, la quale resta assoggettata, all'atto della richiesta della formalità, a tassazione autonoma in quanto, se anche non costituisce antecedente cronologico rispetto alla trascrizione della vendita, ne rappresenta l'atto funzionalmente antecedente e non direttamente conseguente. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 10

670. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1027 del 17 marzo 2022. Presidente: Taddei, Estensore: Taddei

Fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo prestatore del servizio – Operazioni inesistenti soggettivamente e non oggettivamente – Costi sostenuti dal committente – Deducibili.

Le fatture emesse da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la prestazione (attività di consulenza) devono essere qualificate come operazioni soggettivamente e non oggettivamente inesistenti. Ne consegue che il relativo costo sostenuto dal committente è deducibile ai sensi dell'art. 8 comma 1 e 3 d.l. 16/2012 conv. nella l. n. 44 del 2012, secondo cui, ai fini delle imposte sui redditi, sono deducibili i costi effettivamente esistenti ma documentati con fatture che riferiscono la prestazione ad un soggetto diverso dal prestatore. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 8 comma 1 e 3 d.l. 16/2012

671. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1758 del 4 maggio 2022. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Accettazione tacita dell'eredità – Trascrizione in occasione della stipula di atto di compravendita di immobili – Autonoma tassazione.

Gli atti traslativi della proprietà di immobili e di diritti reali immobiliari di godimento 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 dalla 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. Da una analisi letterale della norma si evince con inequivocità che l'intenzione del legislatore è stata quella di esonerare solo e soltanto gli atti traslativi dei diritti immobiliari e, pertanto, l'ambito di operatività del regime fiscale de quo deve rimanere circoscritto agli atti ed alle formalità direttamente conseguenziali ai trasferimenti di diritti immobiliari, posti in essere per effettuare i relativi adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari. La accettazione tacita della eredità non è un atto traslativo o costitutivo di un diritto immobiliare di godimento: essa è l'oggetto, ma non il "titolo" della trascrizione. Ne consegue che la trascrizione della accettazione tacita di eredità resta assoggettata, all'atto della richiesta della formalità, ad autonoma tassazione. (G.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ., sez. V, sentenza n. 36770 del 26 novembre 2021

672. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2260 del 30 maggio 2022. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Imposte di bollo – Ipotecarie e catastali – Accettazione tacita – Trascrizione – Atti direttamente conseguenti - Applicazione dell'imposta in misura fissa – Non sussiste.

L'art. 10, co. 3, del d.l. 14 marzo 2011, n. 23, prevede, rispetto al regime ordinario, una (non totale) esenzione dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali per indicate tipologie di "atti" e di "formalità" e contiene una misura di favore, sicché, tale norma agevolatrice risulta di "stretta interpretazione". Non convince il discrimine costruito, al fine di valutare l'ambito di applicazione della norma, sulla distinzione tra accettazione tacita dell'eredità ("atto" giuridico) e sua trascrizione ("formalità"), dal momento che la norma contempla "tutti gli atti e le formalità" e richiede che, per essere esenti, sia atti che formalità, siano "direttamente conseguenti" al negozio traslativo rogitato. È indubbio che, quanto meno, l'atto di accettazione tacita non sia "conseguente", non tanto cronologicamente, quanto soprattutto logicamente, al contratto traslativo del diritto reale sul bene ereditato: il termine "conseguente", che non è sinonimo di "successivo" o "posteriore", si riferisce a rigore non alla

dimensione temporale, ma ad un rapporto di funzionalità, per cui è la vendita del bene ereditato che "consegue" all'accettazione dell'eredità, e non viceversa. Non è senza significato, sempre sul piano letterale, che, la norma in esame, per definire l'ambito della concessa esenzione, si riferisca non più alle "note da essi (atti) dipendenti", ovvero alle formalità "discendenti", come nelle precedenti indicazioni per l'imposta di bollo e la tassa ipotecaria, bensì, agli atti e formalità "direttamente conseguenti", privilegiando, dunque, un'ottica funzionale. Ed in quest'ottica ben si comprende, la radicale diversità delle fattispecie riconosciute ed elencate tra quelle che rientrano nell'esenzione: note di trascrizione e domande di voltura in rettifica, rettifiche di errori od omissioni materiali dell'atto di trasferimento immobiliare, precisazioni dei dati catastali dei beni trasferiti, conferme di quegli atti traslativi diretti a sanare mancate allegazioni o menzioni. In tutti questi casi si tratta, infatti, all'evidenza di atti e formalità che sono una diretta, necessaria, conseguenza di quello stesso atto traslativo, corretto o integrato, unico passaggio di proprietà, che ha già scontato l'imposta prevista dal comma 1 o dal comma 2 dello stesso art. 10, dovendosi così, intendere la ratio dell'esenzione. Diversamente, l'accettazione tacita dell'eredità non è conseguenza "diretta" e necessaria di una successiva alienazione di un bene ereditario, potendo pur sempre il bene essere pervenuto all'alienante in virtù di un titolo diverso: il chiamato "può", non "deve", richiedere la trascrizione sulla base di quell'atto. E, d'altra parte, la ratio di una tale esenzione per atti e formalità conseguenti viene unanimemente intesa come applicazione del cd. "principio di assorbimento" delle imposte di bollo, ipotecarie e catastali nell'imposta "principale", che si paga sull'atto pubblico traslativo, ma questa ratio non può valere per l'accettazione tacita, che costituisce un atto traslativo distinto ed ulteriore rispetto a quello consacrato nell'atto pubblico presentato per la trascrizione. Non vi sarebbe dunque ragione perché non sconti un'autonoma imposizione secondo la sua propria natura, dovendosi anche notare che, a fronte di un'identica "prestazione" richiesta al Conservatore nelle due fattispecie di accettazione espressa (la cui trascrizione non è esente) e di accettazione tacita, sarebbe difficile individuare il perché di una diversità di tassazione, posto che è pacificamente irrilevante l'unicità o meno del "veicolo documentale", mentre ciò che conta - trattandosi più propriamente di "tasse" e non di "imposte" - è la consistenza, anzitutto quantitativa, del servizio pubblico di cui si usufruisce. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sentenza n. 11305, del 5 luglio 2012; Ctr, sentenza n. 970, del 11 giugno 2020; Ctr, sentenza n. 2262, del 30 maggio 2022; Ctr, sentenza n. 2264, del 30 maggio 2022

673. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2474 del 10 giugno 2022. Presidente: D'Addea, Estensore: Fimmanò

Convenzione contro le doppie imposizioni – Redditi di lavoro dipendente – Personale consolare – Doppia cittadinanza.

I compensi percepiti da un soggetto con doppia cittadinanza, italiana e brasiliana, per prestazioni rese in Italia presso il Consolato del Brasile sono assoggettati ad imposizione solo in tale ultimo Stato. Invero, stante la doppia cittadinanza del soggetto in questione, sussiste un collegamento con il Brasile che giustifica l'applicazione della norma generale di cui all'art. 19, co. 1, lett. a), della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Brasile, ai sensi della quale le remunerazioni pagate da uno Stato contraente sono imponibili esclusivamente in questo Stato. (E.D.)

Riferimenti normativi: Convenzione sulle relazioni consolari del 24 aprile 1963, art. 49; d.P.R. 601/1973, art. 4; Convenzione contro le doppie imposizioni fra Governo della Repubblica Italiana e Governo della repubblica federale del Brasile, art. 19

674. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2476 del 10 giugno 2022. Presidente: Sacchi, Estensore: Fichera

Procedura Docfa – Rettifica Ufficio – Termine ordinatorio.

Il termine di dodici mesi, di cui all'art. 1, comma 3, del d.m. n. 701 del 1994, assegnato all'ufficio per la determinazione della rendita catastale definitiva, ha natura meramente ordinatoria. Tale rendita rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino a quando l'ufficio non provvede alla quantificazione della rendita definitiva. (I.R.)

Riferimenti normativi: d.m.n.701/94, art.1, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, ordinanza n. 11523 del 4 giugno 2015

675. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2557 del 15 giugno 2022. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Gestore per conto terzi – Bookmaker con sede all'estero – Assenza di concessione – Solidarietà.

Con l'art. 1, comma 66, l. n. 220/2010, il legislatore ha inteso esplicitare che, oltre a chi gestisce "in proprio" le scommesse (il bookmaker), si affianca, quale soggetto passivo d'imposta, il soggetto (la ricevitoria) che le gestisce "per conto terzi", e quindi per conto del bookmaker, derivandone peraltro la solidarietà dei due nei confronti dell'Erario. Tale norma, pertanto, ha esplicitato una possibile variante di senso della disposizione interpretata (cfr. artt. 1 e 3, d.lgs. n. 504/1998), ribadendo, da un lato, che l'imposta è dovuta anche nel caso di scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio e stabilendo, altresì, che il generale concetto di "gestione" include anche l'attività svolta "per conto di terzi", compresi i bookmakers con sede all'estero e privi di concessione. Gli obiettivi perseguiti dal legislatore con tale intervento, espressamente indicati dal precedente comma 64, sono di rendere più efficaci ed efficienti l'azione per il contrasto del gioco gestito e praticato in forme, modalità e termini diversi da quelli propri del gioco lecito e sicuro, in funzione del monopolio statale in materia di giochi, nonché l'azione per la tutela dei consumatori, in particolare minori di età, dell'ordine pubblico, della lotta contro il gioco minorile e le infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore dei giochi, garantendo altresì maggiore effettività al principio di lealtà fiscale nel settore del gioco e recuperando base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione ed evasione fiscali nel medesimo settore. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/98, artt. 1 e 3; l. n. 220/10, art. 1, comma 66

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sentenza n. 27 del 23 gennaio 2018

676. Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2739 del 29 giugno 2022. Presidente: Chiaro, Estensore: Buccaro

Risoluzioni ministeriali in materia tributaria – Valore – Fonte di diritto – Esclusione – Fonte di obblighi per il contribuente – Esclusione.

L'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su un piano di parità, per cui la c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto; gli atti ministeriali medesimi, quindi, possono dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né, soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di detti atti un effetto non previsto da una norma di legge. (A.F.)

Riferimenti normativi: Cost., art. 23; l. 212/00, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 21154 del 6 agosto 2008

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.
dott.ssa	Linda Amatucci	L.A.	avv.	Marida Anselmo	M.An.
avv.	Elio Balsamo	E.B.	prof.	Marco Barassi	M.B.
dott.ssa	Laura Barbieri	L.B.	dott.ssa	Alessia Beatrice	A.B.
avv.	Stefano Beccardi	M.B.	dott.ssa	Stefano Bego	S.Be.
dott.ssa	Maria Antonietta Biscozzi	M.A.B.	dott.	Iacopo Bissi	I.B.
dott.	Gianni Bitetti	G.Bi.	prof.	Gianluigi Bizoli	G.B.
dott.ssa	Mirea Bovone	M.Bo.	avv.	Daniele Canè	D.Ca.
avv.	Stefano Carmini	S.C.	avv.	Eleonora Castellani	E.Ca.
dott.	Alessandro Cerati	A.Ce.	avv.	Enrico Ceriana	E.C.
dott.ssa	Valeria Chang	V.C.	dott.ssa	Elisa Ciaffi	E.Ci.
avv.	Francesco Colaianni	F.C.	dott.	Davide Colombo	D.Co.
avv.	Giovanni Consolo	G.Co.	avv.	Diego Conte	D.C.
avv.	Daniele Conti	Da.C.	prof.	Angelo Contrino	A.C.
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.Da.
avv.	Alessia D'Andrea	A.D.	dott.ssa	Angela De Angelis	A.D.A.
dott.ssa	Elena Daolio	E.D.	avv.	Fabiola Del Torchio	F.D.T.
avv.	Luigi della Pasqua	L.D.	dott.ssa	Valeria Di Salvo	V.D.S.
dott.	Orazio Esposito	O.E.	avv.	Carlo Evangelista	C.E.
avv.	Maurizio Falchi	M.F.	dott.ssa	Federica Famà	F.F.
dott.	Marco Fanti Rovetta	M.F.R.	dott.ssa	Clara Farella	C.F.
avv.	Marco Fasola	M.Fa.	dott.ssa	Francesca Fassò	F.Fa.
dott.	Adriano Fazio	A.F.	avv.	Gianluca Fragnelli	G.F.
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.	dott.ssa	Simona Iachelli	S.I.
avv.	Umberto Iannarilli	U.I.	dott.	Ignazio La Candia	I.L.C.
avv.	Francesco Licenziato	F.Li.	prof.	Maurizio Logozzo	M.Lo.
avv.	Leonardo Margiotta	L.Mar.	dott.ssa	Silvia Marinoni	S.Ma.
avv.	Giuseppina Martella	G.M.	avv.	Pietro Mastellone	P.M.
dott.	Francesco Masullo	F.M.	avv.	Maria Lucia Mattia	M.L.M.
dott.ssa	Serena Mazza	S.M.	avv.	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.

I REDATTORI DELLE MASSIME

avv.	Giovanna Maria Carla Oddo	G.O.	dott.ssa	Marta Ongaro	M.O.
avv.	Davide Orto	D.O.	avv.	Fabio Pace	F.P.
avv.	Giacomo Parlangeli	G.P.	dott.	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.
avv.	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.
avv.	Francesca Samele	F.S.	avv.	Andrea Savino	A.S.
avv.	Roberto Scalia	R.S.	avv.	Raffaele Sgambato	R.Sg.
dott.ssa	Carlotta Sgattoni	C.S.	dott.	Antonio Simone	A.Si.
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.			

