

In qualità di presidente della Commissione tributaria provinciale di Aosta (funzione che svolgo da un anno) porto a voi la testimonianza di un'esperienza maturata in una terra di confine, montana e fatta di piccoli numeri¹, ma non per questo – sotto il profilo tributario che qui preme – meno effervescente, anzi vivace e a tratti persino spumeggiante. In parole povere, dubito che ci sia anche uno solo dei colleghi che mi affiancano che possa sostenere di essersi annoiato in questi ultimi tempi.

Alcune delle ragioni di un siffatto scenario sono, presumo, comuni ai contesti in cui lavorano i colleghi di altre circoscrizioni; altre hanno qualcosa non dico di esclusivo ma di peculiare senz'altro.

Partendo dalle prime, va da sé che la fitta ragnatela e quindi il filtro degli strumenti deflattivi del contenzioso, immessi in corso di tempo a mo' di intercapedine, hanno fatto sì che le problematiche giungano sul tavolo del giudice tributario prosciugate dalla banalità (fatta eccezione per certe situazioni-limite di ostinazione, non necessariamente connesse all'entità della posta in gioco, che poi spingono psicologicamente a replicare con un certo qual irrigidimento all'atto della liquidazione delle spese). Problematiche per ciò stesso ridotte nei numeri se paragonate con il ben più vasto potenziale. E ridotte soprattutto rispetto a un passato lontano, quando, per non perdere il treno, il contribuente doveva salire in fretta in carrozza e bussare subito alla porta del giudice: erano i tempi in cui non c'era nemmeno l'ombra non dico del reclamo-mediazione, ma, fra gli altri, di due istituti davvero di portata epocale: l'autotutela e lo spettro, per entrambi i litiganti, della **condanna alle spese di lite**.

A proposito delle spese, un paio di riflessioni sulla loro liquidazione.

Scheda 1

Art. 91 c.p.c.

1. Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa. Se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 92. →

← Art. 92 c.p.c.

2. Se vi è soccombenza reciproca **ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti**, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero.

*

Art. 15 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.

¹ La CTP di Aosta si compone di due sole sezioni (delle cinque che erano ancora pochi anni fa). Può contare su un solo presidente e un solo vicepresidente di sezione, i quali quindi si dividono fra l'una e l'altra. I giudici sono 8, di cui 2 togati e alcuni anch'essi a scavalco. Nel 2017, a tutt'oggi, i ricorsi pendenti sono 89, quelli presentati nel corso dell'anno ammontano a 111.

2. Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca **o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.**

2-quater. Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

2-octies. Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

Due su tutti gli aspetti che ci hanno impegnato.

Il primo. A sua volta con una premessa: che sia l'art. 91 c.p.c. sia l'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992 mettono un argine alla ferreità del canone del *victus victori* (: chi perde paga) e superano l'unico paletto posto sul tema dalla Cassazione (: la parte vittoriosa *in toto* non può essere condannata alla rifusione degli oneri processuali) poiché entrambi accollano, a colui che pure si è visto infine riconoscere la ragione, tutte le spese processuali successive alla ricezione della proposta di conciliazione allorquando il responso finale sia stato quantitativamente inferiore a quest'ultima. Ciò premesso, è di intuitiva evidenza che in tanto il giudice può applicare tale disposto in quanto conosca i fatti, cioè in quanto la parte interessata gliene abbia fornito gli estremi o – vertendosi su atto d'ufficio – in quanto questi ultimi emergano *per tabulas*². Ciò che non sempre avviene; e che fa i conti con la sfera di indagine e di acquisizione documentale attribuita al giudice secondo coordinate non ampissime (art. 7 D.Lgs. n. 546/1992).

In ogni caso sbagliata la tendenza che ancora si riscontra nelle commissioni a compensare le spese di lite, prevista come eccezione da un legislatore sempre più puntiglioso nel circoscrivere il potere del giudice.

Di qui la seconda considerazione in tema di spese, che porta a chiederci se le norme del rito tributario e quelle del rito civile siano perfettamente sovrapponibili, alla luce del canone di trasmigrabilità di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992. Canone subordinato ai due requisiti del silenzio sul punto della legge speciale e della compatibilità sistematica.

Focalizziamoci infatti sui passaggi dei due riti che enunciano le condizioni utili alla compensazione, l'art. 92, secondo comma, e l'art. 15, comma 2, in fine. Il dettato non è affatto identico. Non solo, la clausola di riserva presente nell'art. 91 (“*salvo quanto disposto...*”) non la ritroviamo nell'art. 15, comma 8-octies. E allora *quid juris?*

Qualunque sia la risposta tecnica, è certo che il legislatore non poteva escogitare un deterrente più persuasivo del rischio di condanna alle spese, poiché il portafoglio è il luogo della sensibilità individuale e toccare lì il contribuente è strategia vincente *ab immemorabili*.

*

Tornando a bomba, l'esperienza valligiana insegna che i temi sottopostici sono andati affinandosi, costringendo tanto i relatori quanto gli altri componenti del collegio – di cui, con la mia gestione, ho voluto accentuare il ruolo di coinvolgimento, aumentando l'opera di ausilio e di collaborazione³ – a

² E cioè pur sempre su iniziativa di parte, propedeutica a un aumentato potere-dovere del giudice tributario di ingerirsi – in forme più estese rispetto alla semplice presa d'atto – nei tentativi e nelle proposte di soluzione affacciate *medio tempore* dai litiganti, a differenza di quanto succede con la conciliazione ex art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, dove la scelta sull'*an* e sul *quantum* è totalmente faccenda di parte e il compito del giudice è di mera omologazione.

³ Tanto per capirci. Da noi il dibattito pubblico è sempre preceduto dalla relazione scritta, letta (o quanto meno esposta) ai difensori presenti (l'utilità è evidente: si chiariscono e definiscono i temi, si circoscrivono all'essenziale i

un costante sforzo di ricerca e di approfondimento: vuoi delle normative sempre più specialistiche vuoi della giurisprudenza più recente, interna e non. È, in fondo, lo scotto dell'essere – come dicevo prima – terra di confine e di estrema periferia. Con, però, una significativa (nonché, per quanto ci riguarda, appagante) lievitazione degli stimoli e delle soddisfazioni intellettuali che se ne traggono.

Intendo dire che il *munus* di giudice tributario – alla cui assunzione non ci ha obbligato nessun medico – si colora di una dose di impegno, di dedizione, di spirito di servizio che finisce per arricchire la persona in misura molto più che proporzionale. In altre parole: ho cercato di trasmettere (e, guardando negli occhi i colleghi, credo di esserci riuscito) non l'orgoglio di essere giudice tributario, piuttosto l'orgoglio di farlo.

Per rendermi utile al di là di proclami e parolone, passo alla enucleazione di alcune vicende concrete in cui ci siamo imbattuti nei mesi scorsi e di possibile interesse da parte dell'uditorio. Ciascuna con una sua morale.

*

Dicevo delle tante novità che giungono alla nostra attenzione. Addirittura di avanguardia, al punto da non incontrare precedenti nella giurisprudenza interna. Penso, fra gli altri, a un caso deciso nel mese di ottobre⁴, di **esenzione totale dall'Iva**.

Scheda 2

Art. 10, primo comma, n. 1, D.P.R. IVA

Sono esenti dall'imposta:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta.

Nello specifico, era in contestazione un rapporto in outsourcing insorto fra una azienda di servizi e un grosso consorzio di banche nazionali. Rapporto formalizzato in un contratto avente ad oggetto *“la gestione dei servizi di pagamento associati alle carte di credito emesse dalla banca”*; in buona sostanza e in estrema sintesi, quell'azienda produce i bancomat che poi le banche consegnano ai clienti, clienti che neanche sanno dell'esistenza di quel passaggio interno (non a caso il medesimo servizio le banche potrebbero spiegarlo *in house*) e che, se per caso avessero a lamentarsi di

punti nodali, con il vantaggio che un domani diminuiranno le possibilità che ci vengano a dire che non abbiamo capito) ma già in precedenza, ove possibile, trasmessa via e-mail agli altri componenti. Sempre ove possibile, viene tenuto un breve incontro sulle questioni da affrontare nell'imminenza delle udienze, nel cui corso confrontare le conoscenze attraverso una mini banca-dati mentale che aiuta la circolazione delle informazioni. Le decisioni sono depositate in tempi generalmente ancora più brevi del termine edittale (ovviamente si sfora anche, l'essenziale è che il relatore/redattore sappia di poter contare sui colleghi, ergo non può pretendere che dopo mesi la memoria della vicenda, in chi non l'ha studiata, sia così vivida).

⁴ CTP Aosta, sez. II, 26 settembre 2017, n. 48 (E. spa contro Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Valle d'Aosta).

qualche inefficienza, si rivolgerebbero a chi il bancomat gliel'ha rilasciato (la singola banca), non a chi l'ha materialmente prodotto e gestito.

Secondo la linea difensiva, detti servizi riguardano prestazioni relative a operazioni finanziarie, meritevoli di beneficiare di esonero anche se non direttamente concretizzanti nella “*erogazione del prestito e delle operazioni di credito realizzate attraverso la cessione, pro soluto o pro solvendo, di crediti*” (cioè nell'attività tipica e per così dire storica assegnata allo strumento <banca>). Ma nondimeno si tratterebbe di servizi “*strumentali o collegati all'erogazione del credito*” in quanto costituenti “*un insieme distinto, visto nella sua globalità*” e “*idonei a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali tipiche delle operazioni esenti e a determinare modifiche giuridico-economiche nella sfera dei rapporti patrimoniali del cliente, con assunzione di responsabilità da parte del prestatore del servizio nei confronti della banca*”. Opposta, va da sé, la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, con l'interrogativo detto in soldoni: ma cosa c'entrano con l'attività bancaria (la sola cui il comparto legislativo ricollega il beneficio dell'esenzione) le fasi di allestimento, di manutenzione, di vigilanza sui bancomat? Non è lì che si radica la funzione bancaria, quella cioè di acquisire denaro, farlo fruttare per il correntista e rimetterlo in circolo.

Ora, devo ammettere che sulle prime il fascino di quest'ultima impostazione stuzzicava un interprete – ero io il relatore della vertenza – che da sempre si sente legato a un iter ermeneutico globale (letterale + sistematico + teleologico). E anzi legato ad esso in termini quasi disciplinari. Questo, ripeto, in prima battuta.

Eppure, eppure. Come detto, non ho trovato richiami utili nella giurisprudenza interna. Due invece ne ho trovati in quella continentale, di cui uno (favorevole alla P.A.) fresco di stampa ma non pertinente e l'altro (di tutt'altro segno) invece perfettamente aderente al caso, benché risalente al lontano 1997⁵. A tal punto aderente che – pur con qualche remora che purtroppo è trapelata nella redazione – la conclusione è stata quella. Il famoso vincolo disciplinare⁶.

⁵ Si tratta rispettivamente di Corte di giustizia UE, sez. V, sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, e di Corte di giustizia UE, sez. II, sentenza 26 maggio 2016, causa C-607/14.

⁶ Estratto dalla citata sentenza CTP Aosta n. 48/17 [i passaggi in corsivo sono citazioni testuali dalla sentenza della Corte di giustizia UE 5 giugno 1997, anch'essa citata sopra; quelli in tondo ordinario appartengono al testo della decisione odierna]:

“*L'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 5, della sesta direttiva si applica solo alle prestazioni di servizi a carattere finanziario il cui oggetto è menzionato in queste disposizioni e che sono effettuate in base ad un contratto stipulato direttamente con il beneficiario [leggi: il consorzio di banche] di fronte al quale il prestatore [leggi: l'azienda ricorrente, fornitrice del servizio] assume la responsabilità per l'esecuzione delle operazioni*”. Quanto ai rapporti con i terzi, ovverosia con i clienti della banca beneficiaria, la Corte di giustizia sancisce (§ 47) che “*la controversia principale verte sui servizi che la SDC [leggi: il soggetto all'epoca ricorrente, omologo dell'azienda fornitrice di oggi] ha svolto per i propri clienti, vale a dire per le banche, a fronte dei quali queste ultime [e non l'utente] hanno versato un corrispettivo. Di conseguenza, in considerazione di detto rapporto, i servizi che la SDC fornisce ai clienti delle banche rilevano solo in quanto descrittori e parti dei servizi forniti da questo ente alle banche*”. Infatti (§ 59) “*non osta all'esenzione di un'operazione il fatto che quest'ultima, oggetto delle suddette disposizioni, sia effettuata da un terzo, ma si presenti per il cliente finale della banca come una prestazione della medesima*”, tanto più se è vero che (§ 55) “*i vincoli contrattuali tra la banca e il suo cliente non sminuiscono il ruolo del centro d'informatica. Infatti, è su questi vincoli che si fonda il diritto del cliente di fare eseguire le operazioni, persino se queste ultime sono fatturate come servizi forniti alla banca e modificano parimenti la situazione economica della banca*”.

È bensì vero che la sentenza della Corte di giustizia richiede (§ 66) che “*per essere qualificati come operazioni esenti ex art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 5, i servizi forniti da un centro d'informatica devono formare un insieme distinto, visto nella sua globalità, che sia idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali di un servizio descritto nei punti prima citati. Per quanto concerne la <operazione relativa ai giroconti>, i servizi forniti devono essere idonei ad operare trasferimenti di fondi ed a implicare modifiche giuridiche ed economiche [nella sfera vuoi del consorzio di banche vuoi dei loro correntisti]*”, ma di siffatta condizione fattuale – come tale rimessa al vaglio del giudice di merito – è stata ampiamente dimostrata la sussistenza, appartenendo la vicenda scrutinata all'ambito di quelle, relative ai giroconti e ai pagamenti, che “*includono le operazioni effettuate da un centro d'informatica se dette operazioni presentano un carattere distinto e se sono specifiche ed essenziali per le operazioni esenti*” (§ 68).

Di qui le morali.

Prima morale. Fare il minor numero possibile di voli ad alta quota, prestare somma attenzione alla *voluntas legis*, ma anche al magistero del diritto vivente che di quella *voluntas* è l'interprete massimo.

Seconda morale. Cui ci porta quanto recentissimamente sostenuto dall'Avvocatura Generale nelle conclusioni rassegnate avanti la Corte di giustizia di stanza in Lussemburgo con riguardo a due questioni di presunta infrazione al divieto di *bis in idem*⁷. Cioè che il diritto comunitario, come letto dalle due Corti preposte alla sua interpretazione⁸, è vincolante come parte del diritto primario dell'Unione e prevale sul resto del diritto positivo vigente (tanto sul diritto derivato dell'Unione come su tutte le legislazioni nazionali); e vincolante, in particolar modo, per i giudici nazionali, i quali vi debbono provvedere anche *ex officio* (“*di propria iniziativa*”) utilizzando lo strumento della disapplicazione delle norme interne discordanti e senza chiedere alcun preventivo benestare a chicchessia⁹, ovverosia per il semplice fatto che quelle disposizioni confliggono con assiomi inespugnabili, di conseguenza sono *tamquam non essent*¹⁰.

Con ciò, il giudice interno – pur nel rispetto dell'art. 101, secondo comma, Cost. e quindi salvaguardando la propria libertà di coscienza – non può nascondersi dietro un dito: se Cassazione e Corte Costituzionale sono il diritto vivente, altrettanto lo sono – senza qui fare questione di gerarchie, benché una gerarchia in effetti ci sia – le Corti europee, ergo attenzione ai salti in avanti

I ricorsi vanno pertanto accolti”.

⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale presso la Corte di giustizia europea, Campos Sánchez-Bordona, presentate il 12 settembre 2017: a) sulla domanda di pronuncia pregiudiziale avanzata dal Tribunale penale di Bergamo alla Corte di giustizia (Causa C-524/15); b) sulla domanda di pronuncia pregiudiziale avanzata dalla Suprema Corte di Cassazione italiana alla Corte di giustizia Causa (C-537/16).

Nella normativa europea il principio del *ne bis in idem* è affermato dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dall'art. 4 del protocollo n. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (cosiddetta Cedu), stipulata nel 1950.

⁸ Oltre che della Corte di giustizia, si tratta della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo, preposta all'interpretazione e alla applicazione della Cedu.

⁹ Testualmente: “*senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*”.

¹⁰ Interpretazione che forse va addirittura al di là del lontano magistero pionieristico della Corte Costituzionale (sentenza 8 giugno 1984, n. 170), ove si legge: “*Le disposizioni della CEE, le quali soddisfano i requisiti dell'immediata applicabilità, devono, al medesimo titolo, entrare e permanere in vigore nel territorio italiano, senza che la sfera della loro efficacia possa essere intaccata dalla legge ordinaria dello Stato. Non importa, al riguardo, se questa legge sia anteriore o successiva. Il regolamento comunitario fissa, comunque, la disciplina della specie. L'effetto connesso con la sua vigenza è perciò quello, non già di caducare, nell'accezione propria del termine, la norma interna incompatibile, bensì di impedire che tale norma venga in rilievo per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale. In ogni caso, il fenomeno in parola va distinto dall'abrogazione, o da alcun altro effetto estintivo o derogatorio, che investe le norme all'interno dello stesso ordinamento statale, e ad opera delle sue fonti. Del resto, la norma interna contraria al diritto comunitario non risulta – è stato detto nella sentenza n. 232/'75, e come va anche qui ribadito – nemmeno affetta da alcuna nullità, che possa essere accertata e dichiarata dal giudice ordinario. Il regolamento, occorre ricordare, è reso efficace in quanto e perché atto comunitario, e non può abrogare, modificare o derogare le confliggenti norme nazionali, né invalidarne le statuizioni. Diversamente accadrebbe, se l'ordinamento della Comunità e quello dello Stato – e i rispettivi processi di produzione normativa – fossero composti ad unità. Ad avviso della Corte, tuttavia, essi, per quanto coordinati, sono distinti e reciprocamente autonomi. Proprio in ragione, dunque, della distinzione fra i due ordinamenti, la prevalenza del regolamento adottato dalla CEE va intesa come si è con la presente pronuncia ritenuto: nel senso, vale a dire, che la legge interna non interferisce nella sfera occupata da tale atto, la quale è interamente attratta sotto il diritto comunitario. La conseguenza ora precisata opera però, nei confronti della fonte statale, solo se e fino a quando il potere trasferito alla Comunità si estrinseca con una normazione compiuta e immediatamente applicabile dal giudice interno. Fuori dall'ambito materiale, e dai limiti temporali, in cui vige la disciplina comunitaria così configurata, la regola nazionale serba intatto il proprio valore e spiega la sua efficacia; e d'altronde, è appena il caso di aggiungere, essa soggiace al regime previsto per l'atto del legislatore ordinario, ivi incluso il controllo di costituzionalità”.*

come ai ripiegamenti indietro, che avrebbero più il marchio dell'ignoranza e della negligenza che non il crisma della meditazione ponderata e consapevole.

Terza morale. La funzione giudicante, con il dovere di sapere, presenta – in capo a chi la esercita – un costo, anche pesante, in fatica. Ma tant'è: non ce l'ha prescritta il medico di famiglia.

*

Altro caso ricorrente. Le Funivie, *rectius*: **gli impianti di risalita**. Accatastamento in D/8 oppure in E/1? Comprensibile che, sotto questi cieli, il problema sia grosso quanto frequente. La soluzione ruota intorno alla locuzione <mezzo pubblico di trasporto>. È chiaro che anche il trasporto di gitanti ha natura e valenza di cosa pubblica, perché di offerta indistinta di un servizio si tratta, benché colorato di una destinazione specifica (ludica, turistico, vacanziera) e non generica di trasferimento più o meno obbligato su un certo percorso. Resta il quesito: a quale interesse presiedeva il legislatore spendendo l'aggettivo <pubblico>?

È andata come segue.

Scheda 3

Art. 8

(Accertamento di immobili a destinazione speciale o particolare)

D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142

(Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano)

La classificazione non si esegue nei riguardi delle categorie comprendenti Unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati previsti nell'art. 8 legge 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni.

Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie, e simili.

*

Art. 2, comma 40,

decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262

(Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria)

convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286

Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale.

Retrocedendo nel tempo e avvicinandoci ai giorni nostri, il nostro orientamento iniziale¹¹ è stato nel senso di valorizzare il disposto dell'art. 8 D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, quello per cui “*non si*

¹¹ Per tutti, CTP Aosta, sez. I, 10 novembre 2016, n. 66 (M. spa contro Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Valle d'Aosta).

classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stazioni per servizio di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi ed aerei". Disposto da leggere in combinato disposto con l'art. 2, comma 40, decreto legge n. 262/2006, norma che peraltro ha indotto la Direzione centrale del catasto a comprendere sub categoria E/1 gli impianti "quando hanno destinazione esclusivamente commerciale in quanto non assimilabili a servizio di trasporto ma al soddisfacimento di fini ricreativi, sportivi o turistico-escursionistici".

Assunto, quest'ultimo, fatto proprio dalla Suprema Corte¹², ai cui occhi è parso "pacifico che, nel caso di specie, si discute di un <impianto di risalita> funzionale alle piste sciistiche gestite dalla contribuente. Dunque non sussiste il presupposto del classamento come <mezzo pubblico di trasporto>, classamento che presuppone evidentemente una, sia pur parziale, utilizzabilità della struttura come <mezzo di trasporto> a disposizione del pubblico. Mentre un <impianto di risalita> svolge una esclusiva funzione commerciale di ausilio e integrazione dell'uso delle piste sciistiche".

Linea chiara, ma da noi – sempre inizialmente, e sempre nella segnalata chiave di autonomia intellettuale – respinta con convinzione in base alla considerazione che l'attrazione dei cespiti in parola nella categoria E prescinde dal discrimine (commerciale/non commerciale; utilizzo per diporto o per necessità abitative) utilizzato dal giudice della legittimità, dovendosi viceversa cogliere "la qualificazione oggettiva dell'immobile, non rilevando il motivo per cui l'utente si fa trasportare, di natura turistica o di mera mobilità, posto che le motivazioni attengono alla sfera soggettiva".

E infatti, con un'altra decisione, abbiamo messo al bando a qualunque "criterio di natura soggettiva, ancor più arbitrario e incerto"¹³. Decisione, quest'ultima, riformata dal giudice dell'appello¹⁴, che ha di contro sposato integralmente l'opinione della Suprema Corte e a cui, in ultimo – riconoscendo apprezzabili e prevalenti le motivazioni di cui succintamente ho dato conto – , anche noi del primo grado, ormai circondati come a Fort Alamo, ci siamo adeguati¹⁵.

Morale. Il giudice della legittimità ha delle ragioni che il giudice di merito all'inizio delle storie non conosce, specie il più basso della scala.

*

Terra di confine la Valle d'Aosta, ripeto per l'ennesima volta. Allora quale fenomeno, quale argomento più consono delle questioni di import-export, cioè delle **cessioni all'esportazione e del relativo sgravio da Iva**? Caso anche questo di poche settimane fa, assai stimolante¹⁶.

Le norme interessate sono due, gli artt. 8 e 38-quater D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹⁷, ambedue comportanti esenzione dal tributo purché siano osservate determinate prescrizioni formali (differenti nell'uno e nell'altro).

delle Entrate della Valle d'Aosta).

¹² Cfr., in particolare, Cass., sez. VI-T, 5 marzo 2015, n. 4541.

¹³ CTP Aosta, sez. II, 15 marzo 2016, n. 25 (C. spa contro Agenzia delle Entrate della Valle d'Aosta – Ufficio del Territorio più altri).

¹⁴ CTR Valle d'Aosta, sez. I, 22 maggio 2017, n. 10.

¹⁵ CTP Aosta, sez. II, 8 novembre 2017, n. 69 (C. spa contro Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Valle d'Aosta).

¹⁶ Cfr. CTP Aosta, sez. I, 10 novembre 2017, n. 71 (A. snc contro Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Valle d'Aosta).

¹⁷ **Art. 38-quater (Sgravio dell'imposta per i soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità Europea) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:** "1. Le cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità europea di beni per un complessivo importo, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto, superiore a lire 300 mila destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale della Comunità medesima, possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta. Tale disposizione si applica a condizione che sia emessa fattura, e che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'esemplare della fattura consegnato al cessionario deve essere restituito al cedente, recante anche l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente da apporre prima di ottenere il visto

La dinamica è stata questa. Un certo signore (di nazionalità cinese; tuttavia, stando alla legge, la nazionalità non rileva perché poteva anche essere un cittadino italiano, purché) residente in territorio extra Ue passa davanti a un orologeria della Valle, si fa mostrare il catalogo, prenota l'articolo e se ne va. Il gestore del negozio dapprima rilascia il documento fiscale sotto l'ombrello dell'art. 38-quater, che contempla la cosiddetta esportazione diretta (cioè pacco al seguito, a mani o in stiva: in gergo <bagaglio accompagnato>), senza capire – sarà la lingua – che l'acquirente opta per l'altra formula, l'esportazione indiretta (o <triangolare>, cioè affidata a uno spedizioniere deputato *ad hoc*). Semplice errore formale? Sì, se conveniamo che, nel nostro ambito, la sostanza prevale sulla forma (in virtù dello stesso dettato costituzionale, art. 53 Cost.) ma non quando la forma consente l'efficacia dei controlli.

È finita con l'accoglimento. E stavolta la morale è già stata enunciata¹⁸.

*

E veniamo – toccandola a volo d'uccello – alla tormentata faccenda dell'**avviso emanato ante tempus**. Faccenda diciamo così cara a tutti, immagino, e che trova il suo radicamento legislativo nell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

doganale, vistato dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunità, entro il quarto mese successivo all'effettuazione della operazione; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione della operazione a norma dell'articolo 26, primo comma, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine. 2. Per le cessioni di cui al comma 1, per le quali il cedente non si sia avvalso della facoltà ivi prevista, il cessionario ha diritto al rimborso dell'imposta pagata per rivalsa a condizione che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e che restituisca al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Il rimborso è effettuato dal cedente il quale ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'articolo 25".

Art. 8 (Cessioni all'esportazione), primo comma, lettere a) e b), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (come modificato dall'art. 1, comma 330, lett. b), legge 24 dicembre 2012, n. 228, a valere per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2013): “Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili: a) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a). Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale, l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni; b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura”.

¹⁸ Estratto dalla sentenza CTP Aosta, n. 71/2017, cit.:

“... risultano darsi tutti i requisiti edittali per l'applicazione dell'esonero (totale) da imposizione al tributo sul valore aggiunto, requisiti analiticamente richiamati alle pagg. 7 segg. della memoria.

A cominciare dall'essere, il cessionario ultimo, una persona fisica (e non giuridica) munita di residenza extracomunitaria, che tutto lascia presumere – specie in mancanza di qualunque accenno di prova di segno opposto – abbia acquistato il bene (pacificamente non di secondo polso) per uso personale e non per farne a sua volta oggetto di commercio, un bene che resta un manufatto da utilizzare (e se del caso esibire come status symbol) nella vita quotidiana (beninteso parametrata, quanto a condizioni, al tenore di vita del proprietario, che non spetta a chi scrive sindacare). L'attestazione resa dal signor *** è ben lungi dall'apparire “non molto affidabile” (p. 16 della memoria) e del resto l'uso della litote è ontologicamente, anche nella prassi quotidiana, sintomo di insicurezza.

Essa attestazione va accolta come pienamente idonea a rafforzare l'orientamento maturato nel giudice. Senza – preme annotare – alcuna lesione del tenore dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, perché diversamente opinando – stando al magistero del diritto vivente (ex pluribus, cfr. Cass. n. 18065/2016, n. 5018/2015, n. 8987/2013) – si creerebbe una sperequazione a danno del contribuente, atteso che la P.A. può avvalersi di scritti di terzi attinti aliunde”.

Scheda 4

Art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212

Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Diatriba troppo nota per aggiungerci qui un altro anello, tanto meno a mo' di insegnamento. Una cosa però mi sento di dirla ai colleghi: che, nella congerie di domande sulla domanda-base (la norma si applica a tutti i tipi di verifica? e anche se la sanzione di nullità non è prevista a pena di nullità? e anche se viene evocata alla faccia di un corposo, protratto contraddittorio?), non è male se facciamo prevalere la – vecchia ma immarcescibile – legge del buon senso. Così come nel walzer delle presunzioni¹⁹.

E anche qui la morale è già nelle cose.

*

Concludendo. Anch'io ho un sogno. Un sogno che si chiama <tempo reale>. Cioè la trattazione dei ricorsi a ridosso della loro presentazione. Non lo dico per vanità, ma davvero ci stiamo andando vicini, favoriti – va da sé – dai piccoli numeri di cui sopra. A ben vedere, si tratta di un'utopia, se non altro a causa delle scadenze da rispettare, *in primis* l'art. 30 D.Lgs. n. 546/1992²⁰.

Eppure resta una possibilità praticabile, con la buona volontà dei diretti responsabili e magari con un qualche aiutino da parte del legislatore. Ad esempio – sommessissima proposta – con l'istituzione radicalizzata del giudice monocratico, che quando, nei lontani anni Novanta, venne previsto (a fini ristretti: per lo smaltimento dell'arretrato), diede ottimi risultati e che oggi conosciamo per due sole ipotesi, quelle normate rispettivamente dall'art. 27 D. Lgs. n. 546/1992 (i decreti presidenziali dichiarativi dell'inammissibilità manifesta dei ricorsi), sulla cui sopravvivenza nutro peraltro seri dubbi tecnici, e dal successivo art. 70 sulla procedura di ottemperanza.

Qualità e velocità del prodotto non sono, io credo, valori antitetici. Anzi, nel loro connubio – di efficacia e di efficienza – risiede forse la vera forma di giustizia che cittadino e istituzioni si attendono da noi.

¹⁹ Rimando, per semplicità, a CTP Aosta, sez. II, 23 novembre 2016, n. 77 (G. contro Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Valle d'Aosta).

²⁰ Art. 30, comma 1: “*Se non ritiene di adottare preliminarmente i provvedimenti di cui all'art. 27, il presidente, scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti, fissa la trattazione della controversia secondo quanto previsto dagli artt. 33 e 34 e nomina il relatore*”.