

MASSIMARIO NAZIONALE DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MERITO



II semestre 2018 - I semestre 2019

II Edizione

PRESENTAZIONE

Per gli Enti e gli Organismi professionali partecipanti alla realizzazione del progetto è motivo di particolare orgoglio poter presentare, anche quest'anno e nonostante le difficoltà del periodo, la II edizione del *Massimario della giurisprudenza tributaria di merito* che, come la precedente, contiene una selezionata raccolta delle massime estratte dalle sentenze tributarie di merito più significative e controverse emesse su tutto il territorio nazionale.

La conoscenza degli indirizzi delle Commissioni tributarie dei diversi distretti, infatti, ha assunto negli anni un ruolo sempre più rilevante oltre che in fase giudiziaria al fine di poter prevedere il possibile esito del contenzioso avviato, ma anche e soprattutto in fase extragiudiziale affinché i professionisti possano sia verificare l'opportunità di adire le vie giudiziarie, sia poter meglio valutare l'esito della mediazione.

Come per la passata edizione, al fine di renderlo fruibile al maggior numero di utenti possibile, il *Massimario nazionale* sarà disponibile, oltre che in edizione cartacea, anche in formato digitale accedendo ai siti istituzionali di tutti i soggetti partecipanti al progetto e, sempre con la stessa finalità, il lavoro è dotato di un indice analitico per una più facile individuazione degli argomenti trattati nelle diverse sezioni tematiche, dove sono riportate le singole massime dalle quali l'utente potrà risalire al testo delle relative sentenze liberamente consultabili nella banca dati di Documentazione Economica e Finanziaria, a cura del CeRDEF (Centro di Ricerca Documentazione Economica e Finanziaria), del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.def.finanze).

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT)

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF - DGT)

Agenzia delle Entrate (ADE)

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC)

Consiglio Nazionale Forense (CNF)



RINGRAZIAMENTI

Questa II edizione del *Massimario nazionale della giurisprudenza tributaria di merito* si colloca nel solco tracciato dalla precedente, ampliandone il contenuto e ponendo le basi per la sua continuazione, con l'entusiasmo sempre presente di tutti coloro che, anche in un momento così difficile, hanno continuato a mettere a disposizione la loro professionalità e ad offrire la loro disinteressata disponibilità.

Gli Enti e gli Organismi professionali partecipanti alla realizzazione della II edizione desiderano aprire il presente lavoro con un sincero e sentito ringraziamento a tutti coloro – magistrati, professori universitari, commercialisti, avvocati e funzionari – che, a vario titolo, si sono adoperati per la realizzazione del progetto *Massimario nazionale* offrendo il contributo della loro cultura e della loro esperienza e che auspichiamo continuino ad offrirlo anche per gli anni futuri, garantendo in tal modo l'aggiornamento di questo importante strumento di lavoro.

Un doveroso ringraziamento per il loro insostituibile contributo deve essere rivolto ai Direttori e ai componenti degli uffici del Massimario regionale, ai massimatori e annotatori ed ai Presidenti delle Commissioni e delle Sezioni per il loro indispensabile lavoro di selezione e segnalazione delle sentenze più significative.

Un ulteriore ringraziamento deve essere indirizzato ai Direttori e a tutto il personale di segreteria delle Commissioni tributarie che rendono disponibile il materiale oggetto di valutazione e successiva selezione.

Infine, un ultimo ringraziamento per la collaborazione prestata va agli avv.ti Roberta Corriere e Valerio Nenzi per il supporto redazionale fornito anche in questa II edizione del Massimario.

Componenti del Tavolo nazionale congiunto

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT)

dott. Stanislao De Matteis
dott. Antonio Gaetani
dott. Francesco Lucifora
dott. Paola Mastroberardino
dott. Luca Varrone

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF - DGT)

dott. Fiorenzo Sirianni
dott. Luigia Caputo
dott. Maria Rita Sidoti

Agenzia delle Entrate (ADE)

dott. Cristiana Usai
dott. Simona Mannina
dott. Angela Boglione

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC)

dott. Gilberto Gelosa
dott. Maurizio Postal
dott. Roberto D'Amico
dott. Emanuele Fasani
dott. Mario Antonio Indelicato
dott. Mauro Ravaioli
dott. Immacolata Maria Lorenza Vasaturo

Consiglio Nazionale Forense (CNF)

avv. Antonio Damascelli
avv. Carlo Allorio
avv. Fabiola Del Torchio

Referenti regionali commercialisti

| | |
|------------------------------|--------------------------------|
| dott. Gaetano De Pasquale | dott. Antonio Gabriele Matassa |
| dott. Vincenzo Di Sabatino | dott. Laura Neri |
| prof. dott. Enrico Fazzini | dott. Angelo Parente |
| dott. Piermaria Foletto | dott. Giuseppe Paulato |
| dott. Flavia Gelmini | dott. Filippo Salomone |
| dott. Tony Ianniello | dott. Fabio Santarcangelo |
| dott. Giorgio Ibba | dott. Massimiliano Tasini |
| dott. Cosimo Damiano Latorre | dott. Loreto Verrelli |
| dott. Filippo Mangiapane | |

Referenti avvocati

| | |
|--------------------------------|--------------------------|
| avv. prof. Samantha Buttus | avv. Gino Pappalardo |
| avv. Elio Cocorullo | avv. Erminio Retus |
| avv. prof. Angelo Cuva | avv. Francesco Rondinone |
| avv. Raffaella D'Anna | avv. Lucio Rossi |
| avv. Antonella Di Donato | avv. Umberto Santi |
| avv. Gianni Di Matteo | avv. Piero Sanvitale |
| avv. Sara Garau | avv. Francesca Solari |
| avv. Mauro Gherner | avv. Paolo Stizza |
| avv. Francesca Lorusso | avv. Lorenzo Trombella |
| avv. prof. Alessandra Magliaro | |

Hanno altresì collaborato

| | |
|------------------------|------------------------|
| avv. Michele Di Fiore | dott. Pasquale Saggese |
| avv. Massimo Ferrante | avv. Silvia Siccardi |
| dott. Algina Ferrara | avv. Renato Torrisi |
| prof. avv. Paola Rossi | |

GLOSSARIO

- c.c.** Codice civile
- c.d.** Codice doganale
- c.d.c.** Codice doganale comunitario
- CE/UE** Comunità Europea/Unione Europea
- c.p.** Codice penale
- c.p.c.** Codice di procedura civile
- c.p.p.** Codice di procedura penale
- Cass.** Cassazione
- conf.** Conforme
- Cost./Corte cost.** Costituzione e Corte costituzionale
- 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
- dir.** Direttiva
- l.** Legge
- l.fall.** Legge fallimentare
- l.r.** Legge regionale
- r.d.** Regio Decreto
- r.d.l.** Regio Decreto Legge
- reg.** Regolamento
- Sez.** Sezione
- Sez. stacc.** Sezione staccata
- TFUE** Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea
- TUA** Testo Unico delle Accise
- TUIR** Testo Unico delle Imposte sui Redditi
- TULD** Testo Unico delle Leggi Doganali

INDICE ANALITICO

CAPITOLO I

| | |
|--|----|
| IRPEF E ALTRE CATEGORIE | 1 |
| 1. I soggetti passivi | 2 |
| 1.1. La residenza fiscale | 2 |
| 2. Base imponibile e liquidazione dell'imposta | 4 |
| 2.1. I redditi fondiari | 6 |
| 2.2. I redditi di capitale | 7 |
| 2.3. I redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati | 8 |
| 2.4. I redditi di lavoro autonomo | 10 |
| 2.5. I redditi diversi | 11 |
| 2.6. Deduzioni | 15 |
| 2.7. Detrazioni | 16 |
| 2.7.1. Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero | 17 |
| 3. Redditi soggetti a tassazione separata e ad imposta sostitutiva | 19 |
| 4. Obblighi formali | 22 |
| 5. Rimborso | 22 |

CAPITOLO II

| | |
|---|----|
| REDDITO D'IMPRESA ED IRAP | 24 |
| 1. Il reddito d'Impresa | 25 |
| 1.1. Residenza fiscale | 25 |
| 1.2. Determinazione del reddito d'impresa | 26 |
| 1.2.1. Costi e spese deducibili | 27 |
| 1.2.2. Interessi passivi | 37 |
| 1.2.3. Accantonamenti | 37 |
| 1.2.4. Operazioni di fusione | 38 |
| 1.3. Agevolazioni | 38 |

| | |
|---|----|
| 1.3.1. Il regime agevolato degli enti non commerciali | 43 |
| 1.3.2. Il beneficio in favore degli enti ecclesiastici | 44 |
| 1.4. Il regime di esenzione "P.EX." | 45 |
| 1.5. Gruppi d'impresa | 45 |
| 1.5.1. Convenzioni e direttive contro le doppie imposizioni | 45 |
| 1.5.2. <i>Transfer Pricing</i> | 45 |
| 1.6. Accertamento e riscossione | 46 |
| 2. L'imposta regionale sulle attività produttive | 53 |
| 2.1. Presupposto d'imposta | 53 |
| 2.2. Soggetti passivi | 59 |
| 2.3. Determinazione del valore della produzione | 61 |
| 2.4. Rimborso | 62 |

CAPITOLO III

| | |
|--|----|
| IVA E TRIBUTI DOGANALI | 63 |
| 1. L'imposta sul valore aggiunto | 64 |
| 1.1. Presupposti applicativi del tributo | 64 |
| 1.1.1. Operazioni esenti | 65 |
| 1.1.2. Operazioni fuori campo | 67 |
| 1.1.3. Operazioni escluse | 67 |
| 1.1.4. Operazioni intracomunitarie | 69 |
| 1.1.5. Operazioni ad aliquota agevolata | 71 |
| 1.2. Soggetti passivi | 71 |
| 1.3. Base imponibile | 72 |
| 1.4. Obblighi formali e sostanziali | 73 |
| 1.4.1. La detrazione | 75 |
| 1.4.1.1. Le frodi carosello | 80 |
| 1.4.1.2. Le operazioni inesistenti | 83 |
| 1.4.1.3. Il regime del margine | 89 |
| 1.4.1.4. Il regime del "reverse charge" | 90 |
| 1.5. Il rimborso | 90 |
| 2. I tributi doganali | 97 |

CAPITOLO IV

| | |
|---|-----|
| ALTRE IMPOSTE INDIRETTE | 100 |
| 1. L'Imposta di registro | 102 |
| 1.1. Presupposto d'imposta | 102 |
| 1.1.1. Registrazione in caso d'uso | 102 |
| 1.2. Determinazione del tributo | 102 |
| 1.2.1. L'art. 20 del TUR | 102 |
| 1.2.2. Atti complessi | 105 |
| 1.2.3. Enunciazione di atti non registrati | 106 |
| 1.2.4. Il principio di alternatività IVA-Registro | 106 |
| 1.2.5. Determinazione del valore degli immobili | 108 |
| 1.2.6. Cessione d'azienda o di ramo d'azienda | 109 |
| 1.3. Soggetti passivi | 112 |
| 1.4. Tipologie di atti | 113 |
| 1.4.1. Atti dell'Autorità giudiziaria | 113 |
| 1.4.2. Affitto | 118 |
| 1.4.2.1. di ramo d'azienda | 118 |
| 1.4.2.2. di terreno | 118 |
| 1.4.3. Cessione d'azienda | 119 |
| 1.4.4. Cessione d'immobile | 120 |
| 1.4.5. Pegno su quote societarie | 121 |
| 1.4.6. Divisioni | 121 |
| 1.4.7. Donazioni | 122 |
| 1.4.8. Trust | 122 |
| 1.4.9. Licenza di noleggio | 125 |
| 1.4.10. Risoluzione del contratto | 126 |
| 1.4.11. Ricognizione di debito | 126 |
| 1.5. Esenzioni | 127 |
| 1.5.1. Agevolazioni | 127 |
| 1.5.1.1. Piccola proprietà terriera | 128 |
| 1.5.1.2. Prima casa | 130 |
| 1.6. Sanzioni | 133 |
| 2. Le imposte ipotecarie e catastali | 133 |
| 3. L'Imposta sulle successioni e donazioni | 136 |
| 3.1. Base imponibile | 137 |

| | |
|--|-----|
| 3.2. Beneficio d'inventario | 138 |
| 3.3. Trust | 139 |
| 3.4. Affidamento fiduciario testamentario | 140 |
| 3.5. Trasferimenti non soggetti all'imposta | 140 |
| 3.6. Decadenza e Prescrizione | 141 |
| 4. L'Imposta di bollo | 141 |
| 5. Le Accise | 142 |
| 6. Giochi e scommesse | 146 |
| 6.1. Il Prelievo erariale unico (PREU) | 146 |
| 6.2. L'Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse | 147 |
| 7. Il Contributo unificato | 149 |
| 8. I Contributi consortili | 155 |
| 9. Le Tasse sulle concessioni governative | 160 |

CAPITOLO V

| | |
|---|------------|
| TRIBUTI LOCALI E CONTENZIOSI CATASTALI | 162 |
| 1. Catasto | 164 |
| 1.1. Classamento | 164 |
| 1.2. Revisione del classamento | 167 |
| 1.2.1. Onere della prova | 169 |
| 2. IMU – ICI | 170 |
| 2.1. Presupposto dell'imposta | 170 |
| 2.1.1. Aree edificabili | 171 |
| 2.1.2. Piattaforme petrolifere | 174 |
| 2.1.3. Impianto fotovoltaico | 175 |
| 2.2. Soggetti passivi | 175 |
| 2.3. Determinazione del tributo | 178 |
| 2.4. Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni | 179 |
| 2.4.1. Terreni ad uso agricolo | 182 |
| 2.4.2. Società sportive | 182 |

| | |
|---|-----|
| 2.4.3. Enti ecclesiastici / non commerciali | 182 |
| 2.4.4. Dimora abituale / prima casa | 184 |
| 2.4.5. Beni d'interesse storico-artistico | 186 |
| 2.5. Prescrizione e decadenza | 186 |
| 3. L'imposta sulla pubblicità | 187 |
| 3.1. Presupposto | 187 |
| 3.2. Esenzioni | 189 |
| 4. TARSU - TIA - TARI - TASI | 189 |
| 4.1. Presupposto | 190 |
| 4.2. Superfici tassabili | 192 |
| 4.3. Tariffe | 193 |
| 4.4. Esenzioni | 194 |
| 4.5. Prescrizione e decadenza | 195 |
| 4.6. Addizionali | 196 |
| 5. Tasse automobilistiche | 197 |
| 5.1. Soggetti passivi | 197 |
| 5.2. Esenzioni | 197 |
| 5.3. Prescrizione | 198 |
| 6. TOSAP | 199 |

CAPITOLO VI

| | |
|---|------------|
| ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE | 200 |
| 1. L'accertamento | 202 |
| 1.1. Obblighi strumentali e dichiarazione tributaria | 202 |
| 1.2. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria | 205 |
| 1.2.1. La partecipazione difensiva del contribuente. Il contraddittorio endo-procedimentale | 206 |
| 1.2.1.1. L'atto di accertamento emesso <i>ante tempus</i> | 213 |
| 1.2.2. La partecipazione collaborativa del contribuente | 215 |
| 1.2.3. Le indagini finanziarie | 215 |
| 1.3. Elusione fiscale e abuso del diritto | 220 |

| | |
|--|-----|
| 1.4. I metodi di accertamento | 226 |
| 1.4.1. L'accertamento sintetico | 226 |
| 1.4.2. L'accertamento analitico-induttivo | 230 |
| 1.4.2.1. Gli studi di settore | 235 |
| 1.4.3. L'accertamento induttivo extra-contabile | 238 |
| 1.5. L'Atto di accertamento | 240 |
| 1.5.1. Motivazione | 241 |
| 1.5.2. Sottoscrizione | 244 |
| 1.5.3. Altri vizi di invalidità dell'atto | 246 |
| 1.5.4. L'onere della prova | 248 |
| 2. Liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni | 258 |
| 3. Gli istituti deflativi del contenzioso | 260 |
| 3.1. L'accertamento con adesione | 260 |
| 3.2. L'autotutela tributaria | 262 |
| 4. La riscossione | 263 |
| 4.1. Le cartelle di pagamento | 265 |
| 4.1.1. Gli interessi | 271 |
| 4.1.2. La rateizzazione | 272 |
| 4.1.3. Il nuovo Ente "Agenzia delle Entrate - Riscossione" | 274 |
| 4.2. Gli estratti di ruolo | 274 |
| 4.3. L'acquiescenza | 275 |
| 5. Le garanzie del credito tributario | 275 |
| 6. I termini | 277 |
| 7. Le notificazioni | 285 |
| 8. Il rimborso | 294 |
| 9. Le sanzioni tributarie | 299 |
| 10. Casistica | 308 |
| 10.1. La disciplina delle società cd. di comodo | 325 |

CAPITOLO VII

| | |
|---|-----|
| IL PROCESSO | 328 |
| 1. Il processo tributario | 330 |
| 1.1. La giurisdizione tributaria | 330 |
| 1.2. La competenza | 332 |
| 1.3. L'obbligo di astensione del giudice | 332 |
| 2. L'oggetto del giudizio | 333 |
| 2.1. Gli atti impugnabili | 333 |
| 2.2. Le misure cautelari | 341 |
| 2.3. I motivi aggiunti | 342 |
| 3. Le parti | 342 |
| 3.1. I presupposti dell'azione | 342 |
| 3.2. La rappresentanza processuale | 344 |
| 3.2.1. La delega di firma | 345 |
| 3.3. L'intervento | 346 |
| 3.4. Il litisconsorzio necessario | 347 |
| 4. Il primo grado di giudizio | 349 |
| 4.1. Il ricorso | 349 |
| 4.1.1. Il reclamo/mediazione | 350 |
| 4.2. La costituzione in giudizio | 351 |
| 4.3. Le prove | 353 |
| 4.3.1. L'onere di specifica contestazione | 357 |
| 4.4. L'udienza | 359 |
| 4.5. La sentenza | 360 |
| 4.5.1. La decisione sulle spese processuali | 363 |
| 4.6. L'efficacia del giudicato esterno | 364 |
| 5. L'appello | 367 |
| 5.1. L'appello incidentale | 369 |
| 5.2. La specificità dei motivi | 369 |
| 5.3. Le prove ammesse | 373 |
| 5.4. I documenti nuovi | 374 |

| | |
|---|-----|
| 6. Il giudizio di rinvio | 375 |
| 7. La revocazione | 376 |
| 8. L'interruzione | 378 |
| 9. La sospensione | 378 |
| 10. L'estinzione | 378 |
| 11. Il giudizio di ottemperanza | 382 |
| 12. Le problematiche relative alle notificazioni degli atti processuali | 383 |
| 13. Il processo tributario telematico | 388 |

CAPITOLO I

IRPEF E ALTRE CATEGORIE

| | |
|--|----|
| 1. I soggetti passivi | 2 |
| 1.1. La residenza fiscale | 2 |
| 2. Base imponibile e liquidazione dell'imposta | 4 |
| 2.1. I redditi fondiari | 6 |
| 2.2. I redditi di capitale | 7 |
| 2.3. I redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati | 8 |
| 2.4. I redditi di lavoro autonomo | 10 |
| 2.5. I redditi diversi | 11 |
| 2.6. Deduzioni | 15 |
| 2.7. Detrazioni | 16 |
| 2.7.1. Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero | 17 |
| 3. Redditi soggetti a tassazione separata e ad imposta sostitutiva | 19 |
| 4. Obblighi formali | 22 |
| 5. Rimborso | 22 |

1. I soggetti passivi

1.1. La residenza fiscale

Commissione tributaria provinciale di Ferrara - Sez. II - sentenza n. 179 del 16.7.2018

TUIR - residenza dello Stato - iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente - effettiva permanenza nel territorio nazionale - alternatività - sussiste

Domicilio - concentrazione in un luogo degli affari interessi della persona - presenza della persona in quel luogo necessità - non sussiste

TUIR - art. 2, c. 2-bis - cittadini trasferiti innestati territori individuati con decreto del Ministro dell'Economia - presunzione di residenza - possibilità di prova contraria - trasferimento stabile

Iscrizione all'AIRE - residenza fiscale in Italia - irrilevanza in sé e per sé - presunzione o prove per il domicilio in Italia - rilevanza

Iscrizione all'AIRE - presupposti e condizioni - residenza in uno stato a fiscalità privilegiata - insufficienza

Ai sensi dell'art. 2, d.p.r. n. 917/1986, si considerano residenti nello Stato, ai fini delle imposte sui redditi, le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente: tali condizioni sono tra loro alternative sicchè la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato ai fini fiscali residente in Italia.

Mentre la residenza è legata alla permanenza del soggetto in un luogo in maniera sufficientemente stabile e all'intenzione di dimorarvi (dato oggettivo), il domicilio è costituito dalla concentrazione in un determinato luogo degli affari e interessi della persona senza che sia necessaria la sua presenza effettiva in tale luogo (dato oggettivo) nonché dalla volontà di costituire e mantenere in un determinato luogo il "centro" principale della generalità dei rapporti (dato soggettivo).

Il c. 2-bis dell'art. 2 del TUIR, laddove afferma che "si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze", stabilisce una mera presunzione di residenza, con possibilità di prova contraria da parte del contribuente ed opera nel caso in cui, al ricorrere di tutte le altre condizioni previste dalla legge, questi si sia trasferito in Stati o territori c.d. "a fiscalità privilegiata" così come inclusi nel d.m. 4 maggio 1999.

L'iscrizione all'A.I.R.E. non è di per sé rilevante per escludere la residenza fiscale in Italia se sono rispettate le altre presunzioni o prove per il domicilio in Italia, inteso sempre come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali

Per poter essere considerato un soggetto non più iscritto all'anagrafe della popolazione residente, è necessario cancellarsi dalle liste della popolazione residente e perfezionare l'iscrizione nella lista

della popolazione residente all'estero (A.I.R.E.). Tale condizione non è comunque sufficiente per essere considerato un soggetto fiscalmente residente all'estero, in quanto è necessario verificare in quale momento dell'anno fiscale è stato effettuato il trasferimento all'estero.

I soggetti che trasferiscono la propria residenza in paesi aventi una fiscalità agevolata, sono considerati dal legislatore in via presuntiva come fiscalmente residenti in Italia ai sensi del c. 2-bis dell'art. 2, TUIR, salvo che effettivamente dimostrino la loro effettiva residenza nel paese estero (nella specie il ricorrente era residente in Italia, avendo un rapporto di lavoro stabile e continuativo comportante un impegno costante oltre l'assolvimento di ulteriori impegni obbligatori connessi).

Il possesso di mezzi come auto o barche o immobili sono sicuramente elementi indicativi di ricchezza contributiva e come tali costituisce una presunzione legale - ex art. 2728 c.c. - di "capacità contributiva" per cui il contribuente per contrastarla può solo provare che derivano da redditi esenti o da donazioni.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. II - sentenza n. 1559 del 12.9.2018

IRPEF - Residenza in stati a regime fiscale privilegiato - Art. 2 d.p.r. n. 917/1986 - Presunzione di residenza ai fini fiscali - Prova contraria

Al soggetto, iscritto all'Aire, che trasferisce la propria residenza in stati a regime fiscale privilegiato, si applica la presunzione di cui all'articolo 2, c. 2-bis del d.p.r. n. 917/1986 per effetto della quale i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ed immigrati in uno degli Stati suddetti devono considerarsi residenti in Italia salvo diversa prova contraria. Ai fini della sussistenza di valida prova contraria assume rilievo la nozione di domicilio, caratterizzata dall'elemento soggettivo e cioè dall'intenzione di costituire e mantenere in un determinato luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. III - sentenza n. 1155 del 29.11.2018

IRPEF - Residenza in Italia per la maggior parte dell'anno - Frazionamento della tassazione in Italia e Francia secondo modello OCSE e commentario - Non sono fonte di diritto - Applicazione convenzione Italia-Francia

Un contribuente si considera residente in Italia se, per la maggior parte del periodo di imposta, risulta iscritto nell'anagrafe della popolazione residente o abbia nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Sulla base di tale principio normativo, contenuto all'art. 2, c. 2, del TUIR, il contribuente che ha avuto la residenza nello stato italiano per 199 giorni dell'anno -e, per i rimanenti, in Francia-, è soggetto alla tassazione dello stato italiano.

In tale specifica situazione, non risultano applicabili le indicazioni contenute nel commentario e nel modello OCSE, secondo le quali deve ricorrersi al frazionamento del periodo di imposta tra i due paesi di residenza, in quanto, secondo i Giudici, il commentario ed il modello OCSE non hanno valenza di fonte del diritto, mentre ciò che rileva sul punto sono le singole convenzioni internazionali che disciplinano tale fattispecie. E, sul punto, il contenuto della convenzione tra Italia e Francia

non contiene il principio del frazionamento del periodo di imposta, ma contiene una disposizione che, proprio nella suddetta ottica di non applicazione del frazionamento dell'anno di imposta, prevede che il contribuente abbia diritto ad un credito di imposta nei confronti dell'imposta francese. Per cui, il meccanismo delineato nella convenzione vigente -che essa sola potrebbe superare la normativa italiana sul punto, in difetto di altre norme cogenti di diritto di rango internazionale- è lineare: non è previsto il principio del frazionamento del periodo di imposta e, per evitare una doppia contribuzione, viene contemplata la possibilità per il contribuente di avvalersi del relativo credito di imposta.

2. Base imponibile e liquidazione dell'imposta

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. III – sentenza n. 1463 del 17.7.2018

IRPEF - Contributi previdenziali obbligatori versati dai notai alla Cassa nazionale del notariato (cd. contributo repertoriale) - Deducibilità dal reddito imponibile - Spettanza

I contributi previdenziali obbligatori versati dai notai alla Cassa Nazionale del notariato - cd. contributo repertoriale -, in quanto costo strettamente inerente all'attività professionale, devono ritenersi deducibili direttamente dal reddito professionale incidendo sulla determinazione sia del reddito imponibile ai fini IRPEF, sia del valore della produzione netta ai fini Irap.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IX – sentenza n. 1490 del 23.7.2018

Registro - Autoliquidazione - Avviso di rettifica e di liquidazione - Pagamento da parte del notaio - Definizione del rapporto tributario - Inammissibilità del ricorso - Sussiste

Il pagamento effettuato dal notaio dell'imposta di registro liquidata con l'avviso di liquidazione comporta la definizione del rapporto tributario, stante la configurazione del notaio rogante quale soggetto solidalmente obbligato. È inammissibile pertanto il ricorso proposto dalla parte avverso l'avviso di liquidazione con il quale l'ufficio disconosce i presupposti per l'applicazione del regime prezzo-valore in deroga all'ordinario criterio di applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. II - sentenza n. 9 del 10.1.2019

Attività penalmente illecite - Proventi - Imponibilità - Sussiste - Esercizio dell'azione penale o sentenza di condanna - Condizioni per la tassabilità - Esclusione - Astratta qualificabilità come reato - Sufficienza

L'art. 14, c. 4, l. n. 537/1993, disponendo che nella categoria di redditi di cui all'art. 6, c. 1, TUIR, devono intendersi ricompresi i proventi derivanti da fatti, atti o attività "qualificabili" come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale, non pretende

l'esercizio dell'azione penale né di una sentenza penale di condanna, ma solo di fatti potenzialmente "qualificabili" come reato (nel caso di specie si trattava di truffa aggravata).

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. V – sentenza n. 854 del 25.2.2019

IRPEF - Indennità supplementare di fine servizio - Erogata da fondo di previdenza per il personale del MEF - Tassabilità integrale - Esclusione

In tema di IRPEF, l'indennità supplementare corrisposta, all'atto della cessazione dal servizio in epoca successiva al 30 settembre 1985, dal Fondo di previdenza per il personale del Ministero delle Finanze, essendo assimilabile alle indennità equipollenti di cui all'art. 17, c. 1, del d.p.r. n. 917/1986 (nel testo applicabile "ratione temporis", in parte sostituito dall'art. 4, comma terzo ter, del d.l. n. 70/1988 convertito nella l. n. 154/1988, avente efficacia retroattiva, originariamente dal 17 luglio 1986 e successivamente, per il disposto dell'art. 2-bis del d.l. n. 69/1989 - convertito nella l. n. 154/1989 - dal 30 settembre 1985) ed essendo formata esclusivamente dalle contribuzioni dei dipendenti, non è assoggettabile ad imposta.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. III - sentenza n. 415 del 25.3.2019

IRPEF - Vendita di cosa futura - Cessione di un terreno per la realizzazione di box - Plusvalenza tassabile - Configurabilità - Momento impositivo

Nel caso di cessione del diritto di superficie perpetuo per lo sfruttamento del sottosuolo di un terreno per la costruzione di box sotterranei, potrà realizzarsi una plusvalenza tassabile solo in conseguenza della realizzazione e della vendita dei box. E ciò conformemente alla giurisprudenza della Cassazione secondo cui, nei contratti aventi ad oggetto il trasferimento di una cosa futura, l'effetto traslativo si verifica al momento in cui il bene viene ad esistere nella sua completezza.

Commissione tributaria provinciale di Bergamo – Sez. II – sentenza n. 195 del 28.3.2019

Socio - Finanziamento da società - Restituzione Parziale - Differenza - Utile Distribuito - Non è tale

Le somme prestate dalla società al socio, di cui la stessa Amministrazione riconosca la natura di "finanziamento", che non siano state interamente restituite dal socio, non costituiscono nei suoi confronti né utile conseguente all'attività sociale (ex art. 44 d.p.r. n. 917/1986) né utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione (ex art. 47 d.p.r. n. 917/1986). Tali norme sono riferibili solo ed esclusivamente al trasferimento di somme dalla società a favore del socio quando esse conseguano dall'utile realizzato dalla prima, ovvero derivante dai risultati economici da essa realizzati.

2.1. I redditi fondiari

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VIII – sentenza n. 1368 del 9.7.2018

IRPEF - Contratto locazione immobili - Reddito non percepito - Limiti temporali di rilevanza

Ai sensi dell'art. 26, c. 1, del d.p.r. n. 917/1986 i limiti temporali entro cui i canoni immobiliari di natura abitativa, anche in assenza di effettiva percezione, rilevano in termini reddituali, sono definiti dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. III - sentenza n. 2793 del 30.11.2018

Imposte sul reddito - canoni di locazione per immobili di interesse storico e artistico - vincolo indiretto - equiparazione al vincolo diretto - non è possibile - agevolazione - non spetta

L'agevolazione fiscale prevista per gli immobili di interesse storico e artistico sottoposti a un regime di vincolo cd. "diretto" non può essere estesa anche agli immobili destinatari di vincolo cd. "indiretto" e volto a tutelare non l'immobile in sé quanto piuttosto il contesto nel quale esso è inserito, e il migliore apprezzamento di altro immobile adesso vicino.

Osta ad una diversa conclusione la natura agevolativa della disposizione in questione che fa riferimento sia al regime ICI che a quello (oggetto di controversia nel caso di specie) della tassazione dei canoni di locazione, e che deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 3473 del 4.12.2018

IRPEF - Redditi fondiari - Determinazione del reddito di fabbricati uso commerciale- Contratto di locazione - Tassazione dei canoni - Criteri

I canoni di locazione degli immobili ad uso commerciale, anche se non percepiti, vanno assoggettati a tassazione fino alla risoluzione del contratto di locazione. Pertanto, ai fini della tassazione dei canoni di locazione (anziché della rendita catastale), non rileva la data di immissione nel possesso dell'immobile da parte del proprietario o, ancora, la data in cui si era verificato l'inadempimento del conduttore, ma la data dell'ordinanza di convalida di sfratto per morosità, nonostante il contratto contenesse una clausola risolutiva espressa che prevedeva ipso iure la risoluzione di esso nel caso di mancato pagamento di due rate mensili di affitto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VIII – sentenza n. 1342 del 11.3.2019

IRPEF – Locazione – Contratto di locazione stipulato dal comodatario dell'immobile – imputazione del reddito fondiario al comodatario – Esclusa – Imputazione del reddito fondiario al proprietario – Sussiste

La circostanza che il contratto di locazione sia stipulato dal comodatario dell'immobile non comporta il trasferimento della titolarità del reddito fondiario dal proprietario-comodante al comodatario-locatore, dal momento che il reddito effettivo deve essere imputato al proprietario dell'immobile; in caso di comproprietà, tale imputazione avviene secondo la quota di proprietà di ciascun proprietario.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XIV – sentenza n. 5042 del 3.6.2019

Avviso di accertamento – Quantificazione del reddito – Canoni di locazione di immobile ad uso commerciale – Mancata percezione – Irrilevanza- Ragioni

Secondo quanto stabilito dall'articolo 26 del TUIR, i redditi fondiari - compresi quelli da locazione - concorrono, indipendentemente dalla loro percezione, a formare il reddito complessivo del possessore. Per le sole locazioni ad uso abitativo l'art. 8 l. n. 431/1988, una volta terminato il procedimento di convalida di sfratto, tutti i canoni non percepiti - anche pregressi - non concorrono alla formazione del reddito complessivo, atteso che la natura derogatoria di tale previsione ne preclude l'applicabilità alle locazioni ad uso commerciale, per le quali fuoriescono dal reddito fondiario solo i canoni non percepiti successivamente alla convalida dello sfratto.

2.2. I redditi di capitale

Commissione tributaria provinciale di Forlì – Sez. I – sentenza n. 29 del 14.1.2019

IRPEF – Divieto doppia imposizione – Applicabilità – Dividendi percepiti in ambito di *voluntary disclosure* – Abbattimento dell'imponibile tassabile ex art. 47, c. 1, TUIR – Sussiste.

Non è ammissibile la doppia tassazione dei dividendi percepiti in sede di *voluntary disclosure* ai sensi dell'articolo 163, d.p.r. n. 917/1986, assoggettandoli ad IRPEF al lordo delle imposte della società.

I redditi, oggetto di *voluntary disclosure*, sono da qualificarsi quali dividendi distribuiti da società italiana, da assoggettare a tassazione in capo ai soci riconoscendo l'abbattimento dell'imponibile ex art. 47 c. 1 del TUIR.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 1328 del 8.3.2019

IRPEF – Redditi di capitale – Presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati – Legittimità – Sussiste

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, in caso di società a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova contraria del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti ma accantonati o reinvestiti dalla società.

2.3. I redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2776 del 18.9.2018

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Attività lavorativa oggettivamente prestata – Presunzione – Sussiste

In presenza di attività lavorativa oggettivamente prestata, deve presumersi l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato, dal che consegue l'obbligo della ritenuta di acconto ai fini IRPEF e il loro versamento. In nessun altro modo è possibile provare, o da parte del giudice evincere, l'esistenza di un rapporto di lavoro non subordinato.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. III – sentenza n. 1345 del 21.9.2018

Tassazione rendimenti maturati dai “vecchi iscritti” a Fondo Pensioni – Art. 2697 c.c.

Ai fini della tassazione delle prestazioni liquidate in forma capitale ai “vecchi iscritti” al Fondo Pensione, l'imposta va calcolata su una base imponibile al lordo dei rendimenti maturati fino al 31.12.2000, mentre devono venire sottratti i rendimenti corrispondenti al montante maturato dal 1° gennaio 2001. Per la Ctr, la dichiarazione del 5 marzo 2009 del Fondo Pensione che dettaglia la natura degli importi erogati e da erogare, nonché dei bilanci depositati, prova che, come indicato dal contribuente in ricorso, la somma erogata nel maggio 2008 era stata maturata non già prima del 31.12.2000 bensì costituiva un ammontare erogato sul maturato dal primo gennaio 2001 al 31.12.2006 e quindi il CUD compilato dal sostituto d'imposta e la relativa trattenuta erano errati.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VIII – sentenza n. 6702 del 2.10.2018

Avviso di accertamento – Accesso – Contraddittorio – Fringe benefits

Stante il principio della c.d. “omnicomprensività” del reddito di lavoro con riguardo a tutto quanto percepito dal dipendente “in relazione al rapporto di lavoro” ex art. 51, c. 1, TUIR, devono includersi in questa categoria reddituale anche gli importi e le erogazioni in genere integranti un vantaggio accessorio attribuito dal datore di lavoro a talune categorie di lavoratori, in aggiunta alla normale retribuzione (“*fringe benefit*”). Ne deriva che lo sconto tariffario sul costo dell'energia elettrica consumata ad uso familiare, riconosciuto a dipendenti in servizio ed in pensione, è soggetto a tas-

sazione come reddito di lavoro dipendente o assimilato, in quanto componente della retribuzione o della pensione.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. III – sentenza n. 2006 del 14.11.2018

IRPEF - Indennità per danno non patrimoniale - Imponibilità - Insussistenza - Istanza di rimborso - Spettanza

Secondo giurisprudenza consolidata ai sensi dell'art. 6 d.p.r. n. 917/1986 le somme percepite a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile solo nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi da lavoro.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. III – sentenza n. 909 del 5.2.2019

Accertamento - Base imponibile - Indennità sostitutiva - Riposo settimanale e ferie non godute - Vi rientrano - ragioni

L'indennità sostitutiva del riposo settimanale, sia la indennità per ferie non godute sono assoggettate a contribuzione previdenziale a norma dell'art. 12 della l. n. 153/1969, sia perché, essendo in rapporto di corrispettività con le prestazioni lavorative effettuate nel periodo di tempo che avrebbe dovuto essere dedicato al riposo, ha carattere retributivo e gode della garanzia prestata dall'art. 2126 c.c. a favore delle prestazioni effettuate con violazione di norme poste a tutela del lavoratore sia perché un eventuale suo concorrente profilo risarcitorio - oggi pur escluso dal sopravvenuto art. 10 del d.lgs. n. 66/2003, come modificato dal d.lgs. n. 213/2004, in attuazione della direttiva n. 93/104/CE - non escluderebbe la riconducibilità all'ampia nozione di retribuzione imponibile, costituendo essa comunque un'attribuzione patrimoniale riconosciuta a favore del lavoratore in dipendenza del rapporto di lavoro e non essendo ricompresa nell'elencazione tassativa delle erogazioni escluse dalla contribuzione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IV – sentenza n. 1391 del 12.3.2019

Accertamento - Calciatore professionista - Agente procuratore - Attività contrattazione svolta - Corrispettivi dovuti - Società calcistica cessionaria prestazioni sportive - Configurazione *fringe benefits* - Esclusione - Ricupero tassazione - Illegittimità pretesa - Conseguenze

È illegittima la pretesa invocata dall'ente impositore nei confronti del calciatore professionista in conseguenza della riqualificazione quali *fringe benefit* dei compensi pagati, in sua vece, al proprio agente per l'attività di contrattazione svolta a suo favore direttamente dalla società calcistica presso la quale egli effettua le prestazioni sportive. Questo in quanto siffatta condotta può, a tutto concedere, configurare la sostituzione della società sportiva nel pagamento di quanto da lui dovuto al proprio agente per l'attività professionale di contrattazione svolta da quest'ultimo.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 259 del 12.3.2019

IREPF - Doppie imposizioni - Convenzione Italia-Francia - imponibilità pensioni di vecchiaia - nozione di sicurezza sociale, comprensiva dei trattamenti di natura sia assistenziale che previdenziale - sussiste

La pensione di vecchiaia corrisposta dall'INPS in favore di un contribuente italiano residente in Francia, è considerata imponibile in Italia, ovvero nello Stato cui il trattamento viene pagato. Tale principio, presente nell'accordo Italia-Francia, precisamente nell'art. 18 comma 2 della Convenzione internazionale tra i due stati, deroga alla disciplina ordinaria sulle pensioni. Per tale ragione, le pensioni e altre somme pagate in applicazione della legislazione sulla sicurezza sociale – ed anche le pensioni di vecchiaia rientrano tra quelle sulla sicurezza sociale- sono imponibili nello Stato in cui vengono pagate e non nello stato di residenza del contribuente.

2.4. I redditi di lavoro autonomo

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVIII – sentenza n. 5062 del 17.7.2018

IRPEF – Professionista – Docenze isolate – Reddito – Lavoro autonomo – Sfruttamento delle opere di ingegno – Rideterminazione del reddito – Esclusione sanzioni

Le docenze isolate che il professionista svolge parallelamente all'attività principale rientrano nel lavoro autonomo occasionale e, pertanto, i redditi prodotti non vanno assimilati allo sfruttamento del diritto di autore.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 328 del 29.1.2019

IRPEF – Diritti d'autore – Prestazioni professionali – Deduzione forfettaria del 25% – Sussiste

I diritti d'autore vengono classificati come redditi di lavoro autonomo quando risultano conseguiti direttamente dagli autori, come redditi diversi quando sono stati acquisiti a titolo gratuito o oneroso, come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente quando sono stati conseguiti nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, oppure come redditi di impresa se conseguiti nell'esercizio di una attività commerciale. I diritti di autore, considerati redditi di lavoro autonomo (come nel caso di specie) usufruiscono di un abbattimento forfettario a titolo di deduzione forfettaria delle spese pari al 25%, che viene elevata al 40% se il percettore ha un'età inferiore a 35 anni in base all'articolo 54, c. 8, secondo periodo d.p.r. n. 917/1986.

2.5. I redditi diversi

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 2662 del 4.9.2018

IRPEF - Redditi Diversi - Plusvalenza - Cessione di beni immobili - Costi - Inerenza e accrescimento di valore del bene - Necessità - Interessi su mutuo per acquisto immobile - Deducibilità - Non sussiste

In tema di imposte dirette, al fine di determinare la plusvalenza relativa alla cessione di beni immobili, si deve considerare ogni costo inerente il bene che genera un accrescimento del valore dell'immobile (art. 68 c. 1 TUIR). Diversamente, con specifico riguardo alla cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria (art. 68 c. 2 TUIR) i costi sono quelli riferiti al prezzo del terreno. Ne deriva che gli interessi sul mutuo contratto per acquistare un immobile, non potendo considerarsi inerenti al bene ma alle modalità di acquisto, non sono elementi incrementativi del costo utili alla determinazione della plusvalenza, in quanto gli stessi non generano alcun aumento di valore del bene acquistato.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XI – sentenza n. 6695 del 02.10.2018

Avviso di accertamento – IRPEF – Plusvalenza

È soggetto a tassazione il reddito da plusvalenza - derivante da attività edificatoria realizzata su terreni di proprietà successivamente alienati a terzi - anche nel caso in cui gli stessi siano pervenuti al contribuente per successione o per divisione ereditaria quando tra il momento dell'acquisto e quello dell'alienazione siano state compiute attività ed operazioni intese ad aumentare il valore dei beni così pervenuti.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 49 del 8.1.2019

Tributi erariali diretti - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) - Redditi diversi - In genere - Plusvalenza - Cessione di diritto di superficie - Terreno non edificabile - Qualificazione quale “reddito diverso” ex art. 81 del d.p.r. n. 917/1986 - Esclusione - Fondamento

In materia di imposta sui redditi, la plusvalenza derivante da cessione del diritto di superficie dopo che siano trascorsi almeno cinque anni dall'acquisto dell'immobile non è soggetta a tassazione come “reddito diverso” ex art. 81 (ora 67), c. 1, lett. b) o l), del d.p.r. n. 917/1986, qualora abbia ad oggetto un terreno agricolo, atteso che, da un lato, la let. b) è applicabile solo alle aree fabbricabili e, dall'altro, la generale equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, prevista dall'art. 9, comma 5, dello stesso decreto, non consente di ricondurre l'obbligo di concedere a terzi l'utilizzo di un terreno agli obblighi “di permettere”, di cui alla lett. l), che si riferiscono a diritti personali piuttosto che a diritti reali.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 68 del 23.1.2019

IRPEF - Plusvalenza da cessione terreni edificabili - Vendita in singole quote, secondo la percentuale di proprietà di ciascuno dei comproprietari - Tassabilità - Sussiste

Risulta tassabile ai fini IRPEF la plusvalenza derivante dalla cessione unitaria di singoli terreni ricadenti in zona agricola che, in ragione della loro estensione complessiva possano essere utilmente sfruttabili ai fini edificatori secondo gli strumenti urbanistici vigenti. A nulla rileva la circostanza che l'area tassabile -unitariamente ceduta, con unico atto, da tutti i comproprietari in favore di un unico acquirente- venga venduta in "singole quote", secondo la percentuale di proprietà di ciascuno dei comproprietari, ognuna delle quali, ove assunta a sé stante, risulti inedificabile per carenza del requisito dell'estensione. Ciò che rileva, ai fini della edificabilità e della conseguente tassazione, è l'estensione complessiva dell'area che viene unitariamente ceduta.

Nel caso in esame, ai fini della decisione, i giudici hanno tenuto in considerazione anche altre circostanze, seppur non decisive, quali: la qualità soggettiva dell'acquirente (impresa di costruzioni immobiliari che non esercita attività agricola), il prezzo di cessione del terreno (corrispondente a quello praticato per le aree edificabili), il fatto che parte dei terreni ceduti erano ricompresi in un Piano Urbanistico Esecutivo (PUE) di comparto, che ha consentito il rilascio in favore dei proprietari di una concessione edilizia per la realizzazione di ben cinque unità immobiliari.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 188 del 25.1.2019

IRPEF - Inadempimento contrattuale - Indennità - Tassazione - Sussiste

In seno all'incremento patrimoniale che si verifica a vantaggio della parte non inadempiente, con l'introito della penale, vengono individuate, ai fini tributari, una componente risarcitoria della perdita subita ed una componente risarcitoria del mancato guadagno; ne consegue che la penale è assoggettabile a imposizione diretta in quanto la prestazione principale rimasta ineseguita (cessione dell'immobile), avrebbe costituito reddito ai sensi dell'art. 67, c. 1, del TUIR.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. staccata di Latina, Sez. XIX - sentenza n. 860 del 19.2.2019

Accertamento - Cessione di un bene immobile - Clausole contrattuali - Operazioni successive sul bene - Riclassificazione del contratto - Cessione di terreno edificabile

Il contratto di vendita di un immobile in cui è prevista la demolizione del fabbricato e la successiva costruzione di un altro edificio da destinare in parte alla vendita ed in parte ai venditori si sostanzia in una cessione di un terreno edificabile con conseguente applicazione dell'art. 67, c. 1, lett. b) del d.p.r. n. 917/1986.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 396 del 26.2.2019

IRPEF – Cessione di porzione di fabbricato prima del quinquennio – destinazione quale residenza del contribuente o di un suo familiare – natura speculativa

La vendita di un immobile prima del quinquennio previsto dall'art. 67, c. 1, lett. b) d.p.r. n. 917/1986 non origina l'intento speculativo, qualora la destinazione dello stesso sia stata la residenza del contribuente o di un suo familiare. L'abitazione principale, diversa da quella risultante dai registri anagrafici, può essere dimostrata sulla base di circostanze concrete, quali l'effettivo utilizzo dei servizi domestici e perfino le testimonianze dei vicini di casa.

Commissione Tributaria Regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 439 del 27.2.2019

IRPEF – Cessione di un fabbricato con area pertinenziale in presenza di una richiesta di demolizione – Plusvalenza riferita alla sola area cortiliva – non sussiste

La vendita di un fabbricato con area cortiliva circostante, regolarmente censito al catasto al momento della cessione, non può rientrare nelle ipotesi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) d.p.r. n. 917/1986.

Nella fattispecie, l'Agenzia ha recuperato la plusvalenza riferita alla sola area cortiliva e non già in riferimento al fabbricato.

Ai fini dell'applicabilità della suddetta norma, è rilevante la destinazione edificatoria attribuita in sede di pianificazione urbanistica ad un'area non edificata. Se si considerasse terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria anche l'area cortiliva di pertinenza di un fabbricato, non esisterebbero più cessioni di fabbricati, ma solamente cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XI – sentenza n. 1347 del 11.3.2019

IRPEF – Contratti derivati – Qualificazione dei proventi come redditi diversi ex art. 67 d.p.r. n. 917/1986 – Sussiste – Applicabilità della ritenuta ex art. 23 del d.p.r. n. 917/1986 – Esclusa

I redditi corrisposti da una società residente in Italia ad un soggetto residente in un Paese estero incluso nella *white list* in relazione ad un contratto di *interest rate swap* (IRS) stipulato con finalità di copertura vanno qualificati come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, let. c) *quinquies* del d.p.r. n. 917/1986 e sono pertanto esenti da ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, c. 5, del d.lgs. n. 461/1997.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 1637 del 19.3.2019

IRPEF – Plusvalenza da cessione a titolo oneroso ex art. 67, c. 2, lett. b), TUIR –Momento traslativo – Conclusione del contratto definitivo – Rileva

La plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile, acquisito o costruito da non più di cinque anni, è soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. b), del TUIR che stabilisce che i redditi conseguiti da un soggetto che cede a titolo oneroso un immobile al di fuori dell'esercizio d'impresa

o di lavoro autonomo, rientrano all'interno dei redditi diversi e sono conseguentemente tassati. La plusvalenza è determinata, ai sensi dell'art. 68, c. 1, del TUIR, dalla differenza tra il corrispettivo incassato a fronte della cessione e la corrispondente quota di costo o il valore fiscale di acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene. Nel caso di un atto di compravendita preceduto dalla stipula di un contratto preliminare, ancorché ad "effetti anticipati", la plusvalenza deve essere calcolata con riferimento al momento della conclusione del contratto definitivo ed al prezzo in esso pattuito, essendo questo che determina l'effetto traslativo reale.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1476 del 9.5.2019

IRPEF - Redditi diversi -Cessione di terreni edificabili - Plusvalenza - Rivalutazione ex l. n. 448/2001 - Vendita ad un prezzo inferiore - Accertamento - Legittimità - Non sussiste

In tema di plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la scelta del contribuente di affrancare il valore del bene versando l'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 7, l. n. 448/01, in deroga al sistema ordinario, facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non determina alcun vincolo nella successiva vendita e non limita la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore; in questa ipotesi, pertanto, deve escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio e la possibilità per l'amministrazione di calcolare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri, ossia a partire dal vecchio valore di acquisto.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1474 del 9.5.2019

IRPEF - Redditi diversi - Cessione di immobile - Riserva di proprietà - Plusvalenza tassabile - Momento impositivo - Criteri

Ai fini reddituali, l'effetto traslativo della proprietà di un immobile gravato da riserva di proprietà si verifica con l'atto notarile di cancellazione totale di quest'ultima non avendo, peraltro, alcuna valenza l'anticipo ricevuto precedentemente dai venditori.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 370 del 15.5.2019

Non genera plusvalenza tassabile la vendita di area già edificata

La vendita di area già edificata non può rientrare - a fronte di una riqualificazione operata dall'Ufficio sulla scorta di elementi presuntivi - nelle ipotesi, sicuramente tassative, previste dall'art. 81, c. 1, lett. b) TUIR (ora 67), il quale assoggetta a tassazione separata, quali "redditi diversi", le "plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione". Ciò in quanto tale previsione normativa si riferisce solo alle cessioni aventi ad oggetto un terreno "suscettibile di utilizzazione edificatoria", ma non un terreno sul quale insorge un fabbricato e che, quindi, è da ritenersi già edificato.

2.6. Deduzioni

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VII - sentenza n. 1377 del 10.7.2018

IRPEF - Oneri deducibili - Art. 10, c. 1 lett. a) d.p.r. n. 917/1986 - Canoni inerenti redditi immobiliari che concorrono al reddito complessivo - Requisiti - Inerenza del canone a diritti reali - Carattere tassativo - Esclusione

In tema di oneri deducibili ai fini dell'IRPEF, ai sensi dell'art. 10, c. 1 lett. a) d.p.r. n. 917/1986, sono deducibili i canoni inerenti redditi immobiliari, a condizione che costituiscano oneri connessi alla formazione del reddito complessivo del contribuente, senza che possa fondatamente porsi una distinzione tra oneri riguardanti diritti reali ed oneri riguardanti diritti personali di godimento (nella fattispecie, la Commissione tributaria regionale ha riformato la sentenza di primo grado che aveva ritenuto indeducibile il canone di concessione per un arenile sul presupposto che la concessione non configurasse un diritto reale di superficie, bensì, al più, un diritto personale ad *aedificandum* di natura obbligatoria).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 5922 del 13.9.2018

IRPEF - Assegno corrisposto al coniuge separato - Deduzione in caso di mancata prova dell'effettivo esborso di denaro - Non spetta

La deduzione ai fini IRPEF del costo sostenuto per l'assegno di mantenimento del coniuge separato spetta unicamente in presenza della prova dell'effettivo pagamento da parte del soggetto debitore.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2860 del 14.12.2018

Imposta sul reddito - oneri deducibili - contributi a consorzi di bonifica - sono tali - diniego di deduzione - presupposto - onere della prova - spetta all'ufficio

L'inclusione dei contributi consortili nella ordinaria determinazione delle tariffe d'estimo costituisce una eccezione alla regola, che deve essere dedotta e dimostrata dalla parte interessata e, quindi, dall'Ente impositore che neghi la deducibilità di tali spese dal reddito complessivo per avvenuta considerazione nella tariffa d'estimo applicata allo specifico terreno.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. I - sentenza n. 1017 del 1.4.2019

IRPEF - Reddito di lavoro autonomo - Notai - Contributi repertoriali - Deducibilità - Sussiste

I contributi dovuti per gli atti soggetti ad annotazione nei repertori, qualificandosi come costi funzionali alla produzione del reddito di lavoro autonomo, possono essere dedotti secondo le previsioni dell'art. 54 del TUIR. I contributi previdenziali obbligatori, invece, devono essere annoverati tra gli oneri deducibili ex art. 10 del TUIR con la conseguenza che, per essere dedotti dal reddito complessivo, devono essere riportati nel quadro RP della dichiarazione dei redditi.

2.7. Detrazioni

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1494 del 24.7.2018

IRPEF - Detrazioni fiscali - Ambiti operativi della detrazione prevista dall'art. 2 d.l. n. 5/2009 - Conversione, con modifiche, del d. l. a seguito della legge di conversione (l. n. 33/2009) - Normativa applicabile

La detrazione calcolata dalla parte contribuente nella vigenza del decreto legge, fonte del contratto di acquisto stipulato (nella specie per la detrazione dell'acquisto degli elettrodomestici), decreto successivamente modificato dalla legge di conversione, è detrazione legittima con conseguenziale annullamento della liquidazione determinata dall'Amministrazione Finanziaria.

Commissione tributaria provinciale di Aosta – Sez. I – sentenza n. 64 del 2.10.2018

IRPEF – Detrazioni per lavori – Nuove disposizioni – Effetto retroattivo – Sussiste – Disapplicazione sanzioni – Sussiste

Posto che l'obbligo di trasmettere, prima dell'inizio dei lavori, una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, indicante la data in cui gli stessi avranno inizio, è stato introdotto dall'art. 1, c. 1, lett. a), del d.m. n. 41/1998, e che l'omesso invio è stato sanzionato dall'art. 4 dello stesso decreto con il disconoscimento della detrazione con conseguente possibilità per gli uffici fiscali di recuperare a posteriori l'indebita detrazione e di applicare le relative sanzioni, posto altresì che l'obbligo in parola è stato abrogato dall'art. 7, c. 2, lett. q), del convertito con modificazioni d.l. n. 70/2011 dalla l. n. 106/2011, che ha modificato la lett. a), c. 1, dell'art. 1 del d.m. n. 41/1998, introducendo, al suo posto, l'obbligo di indicare i dati catastali dell'immobile oggetto dell'intervento agevolato nella dichiarazione dei redditi e di conservare la relativa documentazione, è conforme ai principi di legalità e di favor rei, sanciti dall'art. 3, c. 2, del d.lgs. n. 472/1997, estendere gli effetti delle nuove disposizioni anche alle fattispecie pregresse non ancora definite e disporre l'estinzione di diritto dell'intero carico sanzionatorio.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. IV – sentenza n. 1190 del 17.12.2018

IRPEF - Interventi di riqualificazione energetica l. n. 296/2006 - detrazione d'imposta del 55% - comunicazione lavori all'Enea entro il termine di 90 giorni - omissione - decadenza dal beneficio

Ai fini dell'acquisizione del diritto alla detrazione d'imposta del 55% sugli interventi di riqualificazione energetica, l'obbligo di comunicazione all'Enea, entro il termine di 90 giorni dalla fine dei lavori, ha natura perentoria.

Tale comunicazione non rappresenta una mera formalità, che può essere adempiuta a distanza di anni, ma costituisce il presupposto necessario per consentire all'Enea, quindi ad un ente altamente specializzato, di verificare, non solo gli interventi effettivamente realizzati e la natura degli stessi, ma anche i dati contenuti nell'attestazione di certificazione energetica, con possibilità, quindi, di sindacato "pieno" in ordine ai risultati effettivamente raggiunti quanto al risparmio energetico realmente conseguito, anche per i prioritari benefici ambientali nazionali e sovranazionali.

Il termine di 90 giorni dalla ultimazione dei lavori per la comunicazione all'Enea mira, quindi, proprio a consentire all'Enea di svolgere celermente il proprio controllo, in modo da consentire poi all'Agenzia delle entrate di verificare il contenuto della dichiarazione dei redditi del contribuente, in relazione alle detrazioni di imposta dichiarate, con riferimento all'anno di esecuzione dei lavori e degli interventi. Il contribuente, infatti, porta in detrazione le somme relative agli interventi nella dichiarazione dei redditi dell'anno successivo, sicché l'Enea ha il tempo necessario per compiere le sue approfondite valutazioni, prima della scadenza della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo allo svolgimento dei lavori.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 24 del 5.3.2019

IRPEF - Detrazioni - Ristrutturazioni edilizie - Pertinenze - Cambio destinazione uso - Effettuato - Spettano

La l. n. 449/1987 fa riferimento ad ogni tipo di immobile e quando, come in specie, il contribuente ha provveduto ad effettuare il cambiamento di destinazione d'uso della particella da lavatoio a parcheggio coperto, ha pieno diritto di fruire della detrazione fiscale.

2.7.1. Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Commissione tributaria regionale per il Piemonte - Sez. I - sentenza n. 30 del 9.1.2019

IRPEF - Detrazioni - Imposte pagate all'estero - Termini per lo scomputo

L'art. 165 del TUIR, in ordine alle imposte pagate all'estero, non pone alcun "sbarramento" al limite temporale entro cui il contribuente deve richiedere le detrazioni. Gli unici limiti sono il calcolo che deve essere effettuato tenendo conto dell'anno di competenza in cui si sono formati i redditi e il termine decennale, previsto dall'art. 2946 c.c., entro cui richiedere dette detrazioni.

Commissione tributaria provinciale di Forlì – Sez. II – sentenza n. 129 del 23.4.2019

IRPEF – Reddito da lavoro dipendente conseguito da lavoratrice frontiera – Riduzione proporzionale dell'imposta estera subita - art. 165, c. 10, TUIR – Applicabilità – Non sussiste

Non è applicabile l'art. 165, c. 10, del TUIR ai redditi da lavoro dipendente conseguiti da lavoratori residenti in Italia, che si recano all'estero in zone di frontiera o in paesi limitrofi per meno di 183 giorni per svolgere la prestazione di lavoro.

L'imposta pagata all'estero dal lavoratore frontiero è integralmente detraibile dall'imposta netta dovuta, non rilevando che il reddito estero assoggettato a tassazione in Italia concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, per effetto della franchigia, prevista dall'art. 2, c. 11, l. n. 289/2002 (all'epoca €. 6.700,00). L'imposta estera non deve essere ridotta in misura proporzionale alla base imponibile rideterminata.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. IV – sentenza n. 793 del 5.6.2019

IRPEF – Detrazione – Imposte pagate all'estero – Scomputo – *Voluntary disclosure* – Ammissibilità – Sussiste

L'argomentazione dell'ufficio, secondo cui in fattispecie di occultamento dei redditi esteri il principio del divieto della doppia imposizione non può trovare accoglimento, non essendo stati osservati gli obblighi dichiarativi previsti dalla legislazione nazionale, non può trovare accoglimento: tale tesi, infatti, porterebbe ad un'ulteriore sanzione oltre a quelle già previste dalla l. n. 167/1990 sulla *voluntary disclosure*, prevedendo la duplicazione dell'imposta sui redditi emersi.

Nel momento in cui i redditi percepiti all'estero sono stati soggetti a ritenuta alla fonte (secondo il meccanismo previsto dagli artt. 7 e 10 dell'Accordo con il Principato di Monaco), lo Stato di residenza deve riconoscere un equivalente credito di imposta, indipendentemente dal rispetto puntuale o tardivo degli obblighi dichiarativi. Diversamente opinando, infatti, il soggetto pagherebbe due volte una tassa sulla medesima ricchezza.

D'altra parte, la stessa direttiva 2003/48/CE prevede, all'articolo 10, che la ritenuta operata dallo stato estero sia rimborsata anche qualora non sia applicabile l'articolo 165 del TUIR e cioè anche in caso (c. 8) di "omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata".

Infine, si consideri che l'art. 169 del TUIR prevede espressamente che "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione": ciò significa, in altri termini, che la disposizione dell'art. 165 e dell'art. 18, come interpretate dall'ufficio non può condurre ad un effetto di doppia imposizione contrastante con la direttiva n. 48.

Commissione tributaria provinciale di Lodi – Sez. II – sentenza n. 22 del 26.6.2019

Territorialità – Credito imposte versate all'estero – Onere della prova

Il residente in Italia ha diritto – per evitare la doppia tassazione – di detrarre le imposte pagate all'estero sui redditi li prodotti. Ai fini della verifica della spettanza della detrazione non ha obbligo di esibire né la dichiarazione dei redditi prodotti all'estero né altra documentazione rilasciata dal soggetto erogante: l'unico documento che è indispensabile produrre è la ricevuta del versamento a titolo di imposta effettuato nel paese estero.

3. Redditi soggetti a tassazione separata e ad imposta sostitutiva

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VI – sentenza n. 1350 del 10.7.2018

IRPEF - Rapporto di lavoro subordinato - Transazione novativa su rapporto di lavoro - Importo percepito dal lavoratore - Redditi soggetti a tassazione separata - Natura pubblicistica - Inderogabilità

Il regime della tassazione separata ha natura pubblicistica, derivante da norma imperativa dell'ordinamento, e la sua applicazione è perciò sottratta alla libera disponibilità dei privati, cosicché le somme percepite dal lavoratore in forza di transazione novativa, che trova ragion d'essere nel rapporto di lavoro subordinato, devono essere assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 16 (ora 17) del d.p.r., n. 917/1986 (nella fattispecie la Ctr, pur rilevando che il contribuente, in sede di transazione, aveva rinunciato agli effetti della sentenza del Tribunale del Lavoro che aveva accertato l'esistenza del rapporto di lavoro subordinato, ha altresì statuito che tale rinuncia "civilistica" è inidonea a produrre effetti sull'assoggettamento a tassazione separata delle somme percepite in forza della suddetta transazione).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 4997 del 12.7.2018

IRPEF - Contratto di locazione - Risoluzione anticipata - Omesso adempimento degli oneri dichiarativi della comunicazione della risoluzione e del pagamento dell'imposta - Mancata prova della data certa della risoluzione - Imposta dovuta sull'intero canone - Conseguenze

La impossibilità di individuare la data certa della anticipata risoluzione del contratto di locazione per l'omesso adempimento degli oneri dichiarativi costituiti dalla comunicazione della risoluzione e dal pagamento dell'imposta previste dall'art. 17, c. 1, d.p.r. n. 131/1986, determina la legittimità della pretesa tributaria di tassare, ai sensi dell'art. 26, c. 1, primo periodo, d.p.r. n. 917/1986, i canoni di locazione per tutto il periodo di durata del contratto di locazione.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. III – sentenza n. 3652 del 10.9.2018

IRPEF - Ritardata erogazione dei compensi ai giudici tributari relativi al III e al IV trimestre - Criteri di tassabilità

Le oggettive situazioni di fatto che legittimano la tassazione separata, in deroga al regime ordinario di tassazione, sono quelle che non consentono il pagamento di quanto dovuto entro l'arco temporale "fisiologico" normalmente adottato dai sostituti d'imposta. L'erogazione dei compensi (variabili) ai membri delle Commissioni Tributarie rientra nel ritardo "fisiologico", giacché, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 545/1992, tale erogazione deve essere comunque preceduta dalla ricognizione del numero e della tipologia dei provvedimenti adottati. Il pagamento dei compensi (variabili) attinenti al III trimestre deve essere considerato "fisiologico" se ricade entro l'anno ed il pagamento dei medesimi compensi (variabili) relativi al IV trimestre, che è determinabile soltanto dopo la fine dell'anno solare, deve essere considerato "fisiologico" se viene effettuato nel periodo d'imposta immediatamente successivo a quello di riferimento.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. III - sentenza n. 3856 del 19.9.2018

Redditi da lavoro dipendente - Tassazione separata - Requisiti - Circolare n. 23 del 5 febbraio 1997 Ministero economia e finanza

Gli emolumenti da lavoro dipendente (od assimilati) corrisposti in ritardo possono essere assoggettati a tassazione separata allorché il ritardo non sia dipeso da accordi tra le parti, ma da circostanza oggettive di fatto o da impedimenti di carattere giuridico. (Nella specie la menzionata circolare n. 23 del 5 febbraio 1997 ha precisato che le oggettive situazioni di fatto che legittimano la tassazione separata sono quelle che non consentono il pagamento di quanto dovuto entro l'arco temporale "fisiologico" normalmente adottato dai sostituti d'imposta).

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IX - sentenza n. 1635 del 20.9.2018

IRPEF - Art. 26, d.p.r. n. 917/1986 - Art. 17, d.p.r. n. 131/1986 - Contratto di locazione - Ricorso per decreto ingiuntivo per recupero canoni - Presunzione di percezione - Risoluzione - Convalida di sfratto

Il ricorso per decreto ingiuntivo per il recupero dei canoni locativi non pagati non esclude la presunzione di percezione del canone di locazione. La comunicazione di risoluzione resa nei termini indicati dall'articolo 17 del d.p.r. n. 131/1986 o il provvedimento giurisdizionale di convalida dello sfratto per morosità del conduttore fanno venir meno il presupposto impositivo derivante dal reddito promanante dal contratto locativo.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1727 del 3.10.2018

IRPEF - Redditi di lavoro dipendente e assimilati - Trattamento fine mandato per amministratori di società - Reddito soggetto a tassazione separata

Gli amministratori di una società possono essere nominati per un periodo non superiore a tre anni e possono essere nominati per un successivo triennio senza però che si generi alcuna continuità con il periodo cessato. Di conseguenza i compensi corrisposti riguardano l'attività del triennio di validità della nomina ed il "trattamento di fine mandato" va assoggettato a tassazione separata con riferimento all'aliquota media del biennio precedente l'anno di fine incarico.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIX - sentenza n. 7252 del 19.10.2018

IRPEF - Contratto di locazione immobile a uso non locativo - Intimazione di sfratto - Canoni di locazione - Conduttore moroso - Illegittimità dell'avviso

Quando il proprietario dell'immobile a uso non abitativo non percepisce i canoni di locazione dal conduttore moroso perché il contratto è stato risolto con effetto retroattivo è corretto determinare la base imponibile della dichiarazione dei redditi dalla rendita catastale non tenendo conto di tali canoni non riscossi.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VI - sentenza n. 2922 del 17.12.2018

Cessione di immobile - riqualificazione in cessione di terreno edificabile - non è possibile - rilevanza degli intendimenti delle parti - non sussiste

La cessione di un fabbricato non può essere riqualificata come cessione di terreno edificabile da parte dell'Amministrazione finanziaria: ciò a prescindere dagli intendimenti delle parti manifestati in sede negoziale.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 790 del 19.2.2019

Accertamento - Reddito di locazione e mancata percezione dei canoni - Dimostrazione della risoluzione del contratto - Necessarietà

Il mancato pagamento della locazione in essere, indipendentemente dall'autonomia negoziale delle parti, deve risultare dalla risoluzione contrattuale, per escludere il regime della loro tassazione. Gli effetti dell'inadempimento determinano uno squilibrio delle prestazioni ed impongono l'accertamento dell'inefficacia del contratto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 1318 del 8.3.2019

Accertamento - IRPEF - Locazione - Imponibilità della parte di canone di locazione trattenuta dal conduttore a titolo di pagamento dei lavori di ristrutturazione - Sussiste

Non è consentito al proprietario di un immobile locato di decurtare i canoni di locazione della parte trattenuta dal conduttore a titolo di pagamento dei lavori di ristrutturazione eseguiti sull'im-

mobile, dal momento che tali lavori vanno a beneficio del proprietario medesimo risolvendosi in un diverso modo di corresponsione del canone.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. II – sentenza n. 1997 del 3.4.2019

IRPEF – Contratto di locazione – Canoni non percepiti – Scrittura privata – Gratuità

La scrittura privata, regolarmente registrata dalle parti contraenti, integrativa di un contratto di locazione, che ne preveda la gratuità, e quindi la non debenza dei canoni, limitatamente ad alcune mensilità, è elemento sufficiente a provare, anche in giudizio, la mancata percezione di quelle somme e quindi il non dovuto assoggettamento a imposizione. Un siffatto accordo scritto, a titolo esemplificativo, potrà legittimamente andare ad integrare il contratto, prevedendo la suddetta gratuità della locazione con riferimento a precise mensilità, allorché al conduttore non sia stato possibile usufruire dei locali oggetto della pattuizione poiché ancora in essere lavori di manutenzione sugli stessi.

4. Obblighi formali

Commissione tributaria provinciale di Napoli – Sez. II – sentenza n. 6879 del 11.6.2019

Imposte sui redditi - Artt. 36-bis d.p.r. n. 600/1973, 54-bis d.p.r. n. 633/1972 - Emendabilità dichiarazione dei redditi- Sino alla fase contenziosa - Condizioni di ammissibilità - Fondamento

Al contribuente è consentito emendare la propria dichiarazione se affetta da errori di fatto o di diritto, anche se non direttamente da questa rilevabili, allorché dalla stessa possa derivare il suo assoggettamento ad oneri diversi e più gravosi di quelli che gli sono attribuiti dalla legge, con il limite temporale derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di scadenze, del relativo rapporto tributario; ovvero, in assenza di tali evenienze, anche dopo l'emissione di un provvedimento impositivo, nell'ambito del processo tributario. Il contribuente può, quindi, dimostrare anche nella fase processuale gli errori commessi nella compilazione della dichiarazione che hanno generato il suo assoggettamento ad oneri superiori di quelli previsti dalla legge; ciò in considerazione del fatto che la dichiarazione dei redditi ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio.

5. Rimborso

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VII – sentenza n. 1373 del 10.7.2018

IRES - Rimborsi - Termini decadenza - Versamento tramite ravvedimento operoso - Decorrenza dalla data del versamento - Sussiste

In tema di rimborso di imposta, nel caso in cui il contribuente abbia provveduto al versamento mediante ravvedimento operoso, il termine di decadenza di 48 mesi per la presentazione dell'istanza di rimborso decorre dalla data del ravvedimento.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VII – sentenza n. 1374 del 10.7.2018

IRPEF - Rimborsi - Termini - Disciplina di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973 - Ambito applicativo - Insorgenza del diritto alla restituzione solo dopo l'avvenuto pagamento - Art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546/1992

In tema di rimborso d'imposta, quando il diritto alla restituzione è sorto solo in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, trova applicazione l'art. 21, c. 2 del d.lgs. n. 546/1992, avente carattere residuale rispetto alla disciplina di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973, così che l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto.

(Nella specie la Ctr ha riconosciuto il diritto della Contribuente a poter richiedere il rimborso delle imposte versate per gli anni successivi al 2001 entro 48 mesi dal passaggio in giudicato della Sentenza che ha sancito l'illegittimità dell'Avviso di accertamento).

CAPITOLO II

REDDITO D'IMPRESA ED IRAP

| | |
|---|----|
| 1. Il reddito d'Impresa | 25 |
| 1.1. Residenza fiscale | 25 |
| 1.2. Determinazione del reddito d'impresa | 26 |
| 1.2.1. Costi e spese deducibili | 27 |
| 1.2.2. Interessi passivi | 37 |
| 1.2.3. Accantonamenti | 37 |
| 1.2.4. Operazioni di fusione | 38 |
| 1.3. Agevolazioni | 38 |
| 1.3.1. Il regime agevolato degli enti non commerciali | 43 |
| 1.3.2. Il beneficio in favore degli enti ecclesiastici | 44 |
| 1.4. Il regime di esenzione "P.EX." | 45 |
| 1.5. Gruppi d'impresa | 45 |
| 1.5.1. Convenzioni e direttive contro le doppie imposizioni | 45 |
| 1.5.2. <i>Transfer Pricing</i> | 45 |
| 1.6. Accertamento e riscossione | 46 |
| 2. L'Imposta regionale sulle attività produttive | 53 |
| 2.1. Presupposto d'imposta | 53 |
| 2.2. Soggetti passivi | 59 |
| 2.3. Determinazione del valore della produzione | 61 |
| 2.4. Rimborso | 62 |

1. Il reddito d'Impresa

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. III – sentenza n. 1412 del 18.9.2018

Reddito d'impresa - Dismissione di un patrimonio artistico - Atti di commercio integranti attività imprenditoriale - Non sussiste - Tassazione - Non sussiste

La vendita della propria collezione di opere d'arte non è idonea a dimostrare la sussistenza dello svolgimento professionale di un'attività economica organizzata, finalizzata alla produzione e/o allo scambio di beni e servizi.

La dismissione di un patrimonio artistico di proprietà del collezionista non è sottoponibile a tassazione, a differenza dei proventi dell'attività d'impresa.

La dedizione nel tempo alla creazione e al mantenimento della propria collezione e l'esperienza via via accumulata in materia artistica, non integrano la ripetizione di atti di commercio tipici dell'esercente professionale di un'attività imprenditoriale.

È da escludersi la ricorrenza dell'attività commerciale se non risulta provato che la dismissione del patrimonio artistico sia di natura commerciale.

1.1. Residenza fiscale

Commissione tributaria provinciale di Ferrara - Sez. I - sentenza n. 194 del 24.7.2018

Società - residenza - requisiti - sede legale oppure oggetto principale nel territorio dello Stato - alternatività - sussiste

Società - luogo di esercizio dell'attività - indagine diretta ad individuarne l'effettivo esercizio - necessità - sussiste

Società - sede legale all'estero - oggetto sociale nel territorio nazionale - assoggettamento alla legislazione italiana - sussiste

Ai sensi dell'art. 73, c. 3, del TUIR, si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. I predetti requisiti sono tra di loro alternativi, in quanto è sufficiente il ricorso anche di uno solo di essi perché il soggetto possa essere considerato fiscalmente residente in Italia.

Ai fini dell'individuazione del luogo di esercizio dell'oggetto principale dell'attività del contribuente, non deve aversi riguardo a quanto indicato in atti formali (atto costitutivo o statuto), ma è necessaria un'indagine mirata a verificare dove l'attività venga effettivamente esercitata dalla società o dall'ente. Nel caso in cui si abbia una società con sede legale all'estero ma con oggetto sociale o sede dell'amministrazione in Italia, rileva comunque il luogo in cui si trova la sede dell'amministra-

zione, non essendo stata fornita dalla parte ricorrente, cui spettava tale onere, alcuna prova della presenza di un ufficio in Cina, di un recapito telefonico, della effettuazione di riunioni (nella specie è stata ritenuta corretta quindi la tesi dell'ufficio che considera la società oggetto di accertamento come società soggetta alle imposizioni fiscali italiane).

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IV - sentenza n. 2120 del 29.11.2018

IRES - Soggetti passivi - Residenza fiscale - Esterovestizione - Criteri interpretativi

La sede effettiva della società, al fine di accertare la cd. esterovestizione, deve essere intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente, cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento degli organi e uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

1.2. Determinazione del reddito d'impresa

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 1083 del 30.8.2018

Reddito d'impresa - Perdita su crediti - Requisiti per la deducibilità - Idoneità della prova dell'inutilità del tentativo di recupero giudiziale - Sussiste

Per dedurre la perdita su crediti il contribuente non è tenuto al previo esperimento di un tentativo di recupero giudiziale, ma è sufficiente dimostri l'inutilità di quest'ultimo.

Commissione tributaria provinciale di Catania - Sez. IV - sentenza n. 11538 del 14.11.2018

Avviamento commerciale azienda - Legittimità metodo matematico-statistico previsto dall'art. 2 d.p.r. n. 460/1996 in mancanza di contestazioni specifiche del contribuente

L'avviamento è da intendersi quale maggior attitudine dell'azienda a produrre reddito. Di tal guisa, appare idoneo a assicurare il contemperamento di fattori positivi e negativi di reddito, il rapporto ricavi/redditi contemplato nella procedura prevista dal comma quarto dell'art. 2 d.p.r. n. 460/1996. Essa prevede, che alla media del giro d'affari/ricavi d'impresa dell'ultimo triennio, sia applicata la percentuale di redditività, intendendosi quest'ultima quale rapporto tra il reddito d'impresa e i ricavi accertati. Il valore base così ottenuto viene moltiplicato per il coefficiente 3 (previsto in via ordinaria dalla norma e usualmente applicato dagli uffici). Detta metodica, trattandosi di metodo matematico-statistico, offre ancor oggi, la migliore garanzia per una equa determinazione della potenzialità economica, anche futura, di un'azienda.

1.2.1. Costi e spese deducibili

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 2194 del 4.7.2018

IRPEF – Reddito d'impresa – Oneri deducibile – Sponsorizzazioni ad associazione sportiva dilettantistica – Regime agevolato – Condizioni di deducibilità – Inerenza – Effettività – Necessità

La spese di sponsorizzazione sostenute ai sensi dell'art. 90, c. 8, l. n. 289/2002, in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, costituiscono spese di pubblicità per espressa scelta legislativa. Ai fini della deducibilità dal reddito occorre, tuttavia, verificarne l'effettività (pagamento in forma idonea a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli nel rispetto nonché la documentazione fornita a supporto dell'effettività dell'operazione) e l'inerenza (capacità di promuovere i prodotti o l'immagine del soggetto erogante).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 2198 del 4.7.2018

IRPEF – Reddito d'impresa – Costi deducibili – Acquisto carburante – Pagamento con carta di credito – Mancata indicazione del chilometraggio sulla scheda carburante – Irrilevanza

Fermo restando l'obbligo di dimostrare l'inerenza all'attività d'impresa del costo dedotto per acquisto carburante, le carenze formali da cui risulti affetta la scheda carburante (nella specie: mancata indicazione del chilometraggio dell'automezzo aziendale), non impediscono la deduzione del costo tutte le volte in cui l'acquisto di carburante risulti effettuato a mezzo carta di credito, giusta il disposto del art. 1, comma 3-bis del previgente Regolamento disciplinate l'acquisto del carburante contenuto nel d.p.r. n. 444/1997.

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. I – sentenza n. 389 del 13.7.2018

Sponsorizzazione – nozione – corrispettivo – segno distintivo dello sponsor – necessità Sponsorizzazione – costo – detrazione – certezza – dipendenza dall'evento che ne è causa – necessità

La sponsorizzazione – tra le forme di pubblicità – è una collaborazione per cui un'impresa paga un corrispettivo a un soggetto, come un'associazione sportiva dilettantistica, affinché quest'ultima, nel corso delle manifestazioni sportive, mostri un segno distintivo dello sponsor, come il logo, il marchio o il nome: è pertanto condizionata al ricorrere dei seguenti presupposti: a) che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) che sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) che miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor; d) che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

La certezza dell'esistenza di un elemento reddituale si riallaccia al verificarsi, nel periodo considerato, dell'evento che ne costituisce la causa in senso giuridico, per cui può ritenersi sufficiente, in via generale, che l'elemento reddituale sia collegato a una situazione giuridica definita alla chiusura del periodo d'imposta, non rilevando eventi successivi, quali rinunce, transazioni o giudicati (nella

specie, la ricorrente aveva prodotto documentazione, anche fotografica, dell'effettiva pubblicità effettuata dalle associazioni della propria immagine e dei propri prodotti).

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VI - sentenza n. 1471 del 17.7.2018

IRES - Paesi a fiscalità privilegiata Black-list e indeducibilità dei costi - Esimenti previste dall'art. 110 d.p.r. n. 917/1986 - Eccezione in senso stretto - Annullamento avviso di accertamento per esimente diversa da quella eccepita - Violazione principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Sussiste

In tema di IRES, ai sensi dell'art. 110, c. 10 del d.p.r. n. 917/1986 (nella versione antecedente alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 147/2015), i costi derivanti da operazioni intercorse con operatori residenti ovvero localizzati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del valore normale, a meno che il contribuente non dimostri, superando la presunzione legale, che la società estera fornitrice svolga prevalentemente un'attività commerciale effettiva (c.d. prima esimente), ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (c.d. seconda esimente); l'indicazione dell'una o dell'altra esimente costituisce esercizio di eccezione in senso stretto, con l'effetto che incorre nella violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato il Giudice tributario che accoglie il ricorso del contribuente ritenendo integrata l'esimente non ritualmente eccepita in sede di ricorso (nella fattispecie, la Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate in quanto il Giudice di primo grado aveva accolto il ricorso del contribuente ritenendo sussistente la c.d. seconda esimente, non eccepita dal contribuente, che aveva invece incentrato il ricorso solo sull'integrazione della c.d. prima esimente).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 5098 del 17.7.2018

IRES - Reddito d'impresa - Società in nome collettivo - Costo - Fattura da ricevere - Iscrizione a bilancio come ricavo - Assenza di documentazione - Inerenza - Deducibilità - Non sussiste

In tema di accertamento delle imposte sul reddito, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IV - sentenza n. 1565 del 13.9.2018

Costi per perdite su crediti di modesta entità - Esperimento procedura giudiziaria di recupero - Non necessita - Art. 33, c. 5, d.l. n. 82/2012 - Applicabilità

Le perdite relative a crediti aventi un ammontare fra euro 1000,00 ed euro 5000,00 possono legittimamente costituire costi ancorché non siano state attivate procedure giudiziarie di recupero che notoriamente per somme di denaro di modesta entità producono di sovente ulteriori spese. Ancorché non direttamente applicabile *ratione temporis* la modifica introdotta dall'art. 33, c. 5, del d.l. n. 82/2012 (che ha stabilito che un credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore ad euro 5000,00 per le imprese di più rilevanti dimensioni), la citata norma, avente indubbia finalità semplificatoria, non può non essere considerata come criterio interpretativo applicabile anche a fattispecie verificatesi anni prima in un contesto socio economico assimilabile.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. I – sentenza n. 3851 del 18.9.2018

Avviso di accertamento - Costi di partecipazione alle fiere - Natura di spese di pubblicità - Integralmente deducibili

I costi di partecipazione alle fiere, avendo una finalità diretta di incremento delle vendite, devono considerarsi costi di pubblicità, rientrando invece tra le spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite. Le spese di partecipazione a fiere devono essere quindi imputate integralmente nell'esercizio di sostenimento salvo che la parte non scelga di imputarle forfettariamente nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

Commissione tributaria provinciale di Terni – Sez. II – sentenza n. 120 del 21.9.2018

Deduzione sponsorizzazione ASD di importo inferiore a 200 mila euro – Spetta

In base alla consolidata giurisprudenza della Cassazione, la deduzione spetta a prescindere da ogni altra valutazione circa l'opportunità o meno sotto il profilo economico, in caso di mancata contestazione e/o inesistenza della Associazione Sportiva Dilettantistica verso cui viene erogato un corrispettivo fino ad un importo massimo di Euro 200.000,00.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XXI – sentenza n. 8496 del 05.10.2018

Accertamento – Imposte Sul Reddito – IRES - operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Sussistenza - Condizioni.

In tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, c. 4-bis, della l. n. 537/1993 (nella formulazione introdotta dall'art. 8, c. 1, del d.l. n. 16/2012, conv. in l. n. 44 /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.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 2947 del 2.10.2018

Accertamento - Mancato compimento di operazioni attive da parte della società - Presenza di costi sostenuti per royalty e formazione soci - Detraibilità del costo correlato - Inerenza - Assolvimento onere della prova - A carico del contribuente

In tema di inerenza, i costi sostenuti da una società, che non ha compiuto operazioni attive durante tutto l'arco di tempo in cui è stata operativa, per royalty e attività di formazione dei soci, pur se considerabili strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa non ancora iniziata, non sono di per sé idonei a far ritenere assolto compiutamente l'onere della prova gravante sul contribuente se non suffragate da ulteriori dati obiettivi forniti dallo stesso.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 7203 del 18.10.2018

IRES – Reddito d'impresa – Operazione di separazione di investimento immobiliare – Elusione – Non sussiste

L'operazione di separazione dell'investimento immobiliare da parte della società non nasconde alcun intento elusivo perché non è finalizzata all'azzeramento del reddito imponibile. L'amministrazione non può, dunque, disconoscere i costi relativi alla parte variabile del canone senza ancorarsi a specifiche disposizioni normative che vietano la deducibilità.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. VI – sentenza n. 636 del 19.10.2018

Deducibilità del costo per investimento ambientale “Tremonti ambiente”

I giudici d'appello, affrontando la questione in esame, hanno fatto chiarezza in merito alla complicata questione della deducibilità dei costi per investimento ambientale. Premesso che l'unica normativa di riferimento è la l. n. 388/2000, che per grandi linee dispone che: 1. la quota di reddito destinata dalle piccole e medie imprese ad investimenti aziendali non concorre a formare il reddito imponibile; 2. sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti realizzati in attuazione di obblighi di legge; 3. a decorrere dal 1° gennaio 2001 le imprese devono indicare in bilancio gli investimenti ambientali realizzati. Preso atto infine che la quota detraibile deve essere pari alla differenza tra il costo di un impianto ambientale e quello tradizionale, e che la società poteva fruire sia dell'agevolazione fiscale di cui alla “Tremonti ambiente” sia delle tariffe incentivanti alla produzione di energia elettrica, rilevato che l'appellante ha correttamente riportato in bilancio la quota detraibile, i giudici in riforma della sentenza impugnata hanno accolto l'appello e annullato l'avviso di accertamento impugnato.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1889 del 25.10.2018

IRES - Determinazione dell'imposta - Costi di pubblicità effettuata tramite associazione sportiva dilettantistica - Deducibilità - Sussiste nei limiti e alle condizioni previste dall'art. 90, c. 8, l. n. 289/2002

L'art. 90, c. 8, della l. n. 289/2002, ha introdotto una presunzione assoluta di inerenza per la pubblicità effettuata con la sponsorizzazione di società sportive dilettantistiche ed altri enti indicati nel c. 8 dell'art. 90 di cui sopra con un tetto massimo di spesa di euro 200.000,00 e a patto che esista una specifica attività promozionale fatta con esibizione di striscioni, apposizione del marchio su maglie e divise degli sportivi, etc. Sussistendo una presunzione assoluta anche aspetti come l'antieconomicità del contratto, una eventuale sproporzione con il fatturato, la mancata registrazione del contratto, sono ultronei e non rilevanti.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXII - sentenza n. 4560 del 26.10.2018

IRES - Plusvalenze esenti - Attività commerciale ininterrotta - Rilevanza

Ai fini dell'applicazione del regime di esenzione (cd. PEX, *participation exemption*) alla plusvalenza generata dalla liquidazione della partecipazione è necessaria la concorrente sussistenza dei quattro requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR, tra cui, l'esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale; inoltre la stessa norma dispone che detti requisiti debbano sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso. Pertanto, se - come nel caso di lite - la società partecipata, antecedentemente alla liquidazione della partecipazione, ha venduto l'unico bene che consentiva ad essa lo svolgimento dell'attività commerciale, l'esenzione non può essere applicata.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 410 del 29.10.2018

IRES - Detrazione per interventi di riqualificazione energetica sostenuti da società immobiliare su uffici (A/10) concessi in locazione

Le agevolazioni/detrazioni per la riqualificazione energetica spettano per tutti gli edifici esistenti senza alcuna limitazione, contrariamente alla tesi dell'Ufficio che ritiene la non spettanza, nel caso di edifici dati in locazione, secondo una chiave di lettura non oggettiva come la risoluzione n. 340/E/08 che è solo un parere che, come tale, non è vincolante né per il contribuente né per il Giudice.

Commissione tributaria provinciale di Catania - Sez. V - sentenza n. 11485 del 12.11.2018

Compenso amministratore di società risultante da scritture contabili - Assenza delibera assembleare - disconoscimento - Illegittimità

L'art. 95, c. 5 del d.p.r. n. 917/1986, stabilisce che: "I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, c. 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti...". La

circostanza che il compenso all'amministratore della società non risulti autorizzato da delibera d'assemblea, ma solo dalle scritture contabili, non può comportare il disconoscimento ai fini fiscali, essendo stato corrisposto nell'anno d'imposta secondo il principio di cassa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. X - sentenza n. 2771 del 29.11.2018

Reddito d'impresa - spese di miglioramento di immobile - immobile in locazione - spese pluriennali -ammortamento - possibilità - non sussiste

Una società commerciale non può dedurre quote di ammortamento di costi ad utilità pluriennale sostenuti per opere di ristrutturazione (e iscritti fra le immobilizzazioni) che riguardano edifici condotti a titolo di locazione e senza che su di essi insista alcun diritto reale da parte del contribuente stesso.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2782 del 29.11.2018

Imposte dirette - componenti negative - onere della prova - spetta al contribuente

Componenti negative del reddito d'impresa- prova - fattura - non è sufficiente - copia contratti - copia corrispondenza commerciale - sono necessarie

In tema di componenti reddituali negativi del reddito d'impresa commerciale, l'onere della prova circa l'esistenza e l'inerenza dei costi, ai sensi dell'art. 2697 c.c. incombe sul contribuente. È questi che deve documentare che i costi stessi siano stati effettivamente sostenuti e che siano anche inerenti all'esercizio dell'impresa.

La deducibilità dei componenti negativi non può prescindere dall'acquisizione di contratti, conferimenti d'incarico, corrispondenza, documentazione bancaria e ogni altra documentazione comprovante in maniera oggettiva il rapporto, nonché dalle risultanze materiali in cui la prestazione di servizio si è in concreto realizzata. Non sono a tal fine sufficienti le fatture emesse, soprattutto nel caso in cui, come quello di specie, l'oggetto della prestazione sia assolutamente generico ed impreciso.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 3461 del 30.11.2018

IRPEF - Reddito di impresa - Costi -- Spese di sponsorizzazione - Art. 90, c. 8, l. n. 289/2002 - Deducibilità - Condizioni

Le spese di sponsorizzazione in favore di associazioni sportive, per importo annuo inferiore a € 200.000,00, ex art. 90, c. 8, della l. n. 289/2002, non richiedono alcuno specifico presupposto ai fini della deducibilità del costo. Ciò però non esclude che dette spese debbano corrispondere al requisito dell'effettività e dell'inerenza nel senso che devono, comunque, essere finalizzate alla promozione dei prodotti o dell'immagine del soggetto erogante.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIII - sentenza n. 2811 del 07.12.2018

Reddito d'impresa - deducibilità di costi - presupposto - inerenza allargata - è tale. Inerenza di costo - finalizzazione alla produzione di utili - è tale

Inerenza - onere della prova - spetta al contribuente

La deducibilità del costo deve essere ritenuta inerente se viene dimostrata la potenziale utilità che si può ricavare dall'attività futura; la deducibilità di un costo non postula pertanto che esso sia sostenuto per realizzare una specifica componente attiva di reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato, in senso ampio, all'impresa, ossia che lo stesso sia stato sostenuto al fine di svolgere una prossima futura attività ragionevolmente (oppure potenzialmente) in grado di produrre utili.

Il limite alla deducibilità, così come definita secondo il principio dell'inerenza allargata, è posto dalla non congruità del costo ovvero dall'oggettiva sproporzione del medesimo rispetto ai ricavi. In tale circostanza è onere del contribuente dare prova sia dell'inerenza che della congruità.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 481 del 10.12.2018

Prestazione servizi - Contratto - Onerosità - Onere prova - Antieconomicità - Sindacabilità ufficio- Altre circostanze fattuali - Ripresa tassazione - Legittimità

L'ufficio ha il potere di sindacare la funzionalità economica di un costo portato in deduzione (nella specie un contratto di prestazione di servizi con una società interna partecipata dal contribuente e da suoi familiari) e, per costante giurisprudenza di Cassazione, spetta al contribuente l'onere di provare l'inerenza del costo medesimo. La anti-economicità di una scelta imprenditoriale non può, da sola, essere utilizzata per disconoscere il relativo costo ma, nella fattispecie, tale profilo oggettivo è assistito da altre circostanze fattuali e quindi giustifica la legittimità della ripresa a tassazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 8778 del 12.12.2018

IRES - Reddito d'impresa - Spese - Deduzione - Inerenza - Contabilizzazione - Legittimità dell'avviso

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito d'impresa, non soltanto è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia provata l'inerenza e per provare tale ultimo requisito non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata (nel caso di specie nemmeno contabilizzata) dall'imprenditore, dovendo l'imputabilità del costo anche collegarsi a fatti e decisioni comunque riferibili al soggetto che tale costo si deduce, in ottemperanza ai contenuti prescrittivi dell'art. 75 del d.p.r. n. 917/1985 e dell'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna - Sez. I - sentenza n. 475 del 19.12.2018

IRES - credito per imposte assolute all'estero - sussumibilità dell'ATE nell'ambito del concetto di stabile organizzazione

Un'impresa italiana che esercita in parte la sua attività sul territorio estero mediante una stabile organizzazione materiale (con un complesso di strutture finalizzate all'attività economica) e personale (attraverso un consistente numero di lavoratori impiegato in loco), può legittimamente usufruire del credito per imposte versate all'estero ex art. 165 del TUIR.

Dalla lettura dell'art. 162 e dell'art. 5 del Modello Convenzione OCSE non si rileva preclusione per le attività lavorative svolte nella forma di Associazione Temporanea di Imprese, purché siano soddisfatti i requisiti previsti dalle norme sopra indicate.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 9247 del 19.12.2018

IRES - Deduzione costi - Principio di inerenza - Negazione - Mera sproporzione o incongruenza della spesa - Insufficienza - Macroscopica antieconomicità - Necessaria

Il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo. La prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa, 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 tenuto a provare l'imponibile maturato. In relazione alle imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa ed alle scelte imprenditoriali. In relazione poi all'IVA, l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VIII - sentenza n. 2935 del 20.12.2018

Reddito d'impresa - consulenza - costo - indicazione generica in fattura - mancanza di data certa nel contratto - conferma della veridicità in lettere commerciali - deducibilità - consegua

Il costo sostenuto per una consulenza è deducibile dall'impresa che vi ha fatto fronte anche qualora manchi la data certa al contratto che lo determina, e perfino qualora esso sia esposto in modo assolutamente generico in fattura (nel caso di specie risultava assolutamente mancante l'oggetto specifico della consulenza).

Ciò a condizione che il rapporto commerciale fosse già radicato da tempo tra le parti e che da documentazione altra, ma pur sempre attendibile (nel caso di specie il contribuente aveva depositato il carteggio elettronico), risulti riscontrata e verificata l'attività rappresentata in fattura, e la congruità delle somme pattuite.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XV - sentenza n. 872 del 20.2.2019

IRES-IRPEG - Spese di sponsorizzazione - Modalità di sponsorizzazione - Contestazione di inerenza - Illegittima

L'ufficio non può contestare l'inerenza delle spese di sponsorizzazione sulla base dell'assunto per cui la modalità di sponsorizzazione non assicurerebbe un vantaggio alla ditta sponsorizzata in termini di ritorno commerciale. Le modalità di sponsorizzazione adottate sono rimesse alle scelte gestionali e di marketing dell'imprenditore e, risultando rispettato l'art. 109 del TUIR, non possono legittimare un recupero a tassazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 1308 del 7.3.2019

IVA - Operazioni inesistenti - Deducibilità dei costi

In tema di deducibilità dei costi relativi ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, non è sufficiente la dimostrazione da parte del contribuente della regolarità formale delle scritture ovvero le evidenze contabili dei pagamenti, essendo necessario provare l'effettività e la certezza del pagamento (Conf. Cass. n. 15228/01, 12802/2011). Invero, ai sensi dell'art. 14, c. 4-bis, l. n. 537/1993, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, anche caso in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità di cui all'art. 109, d.p.r. n. 917/1986.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. staccata di Latina - Sez. XIX - sentenza n. 1577 del 14.3.2019

IRES-IRPEG - Deduzione - Detrazione - Contratto di sponsorizzazione - Spese pubblicitarie - Inerenza - Effettività - Onere della prova - Economicità delle operazioni commerciali

Ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza di cui all'art. 108, TUIR, è a carico del contribuente la prova circa la sussistenza dei requisiti di effettività (art. 109 TUIR) e di inerenza (art. 109, c. 5, TUIR), non solo quale congruità ai ricavi e all'oggetto dell'impresa, ma anche in rapporto alle utilità potenziali per l'attività commerciale. L'antieconomicità di un'operazione commerciale consente l'accertamento su base presuntiva con inversione dell'onere della prova sul contribuente, il quale ha l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata economicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 1911 del 1.4.2019

IRES-IRPEG – Determinazione – Operazioni commerciali intercorse con imprese aventi sede in stati aventi regimi fiscali privilegiati – Costi – Deducibilità – Condizioni

In tema di reddito d'impresa, le spese e le altre componenti negative inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata sono ammesse in deduzione, ai sensi dell'art. 110, c. 7, del TUIR, nel testo vigente *ratione temporis*, solo se siano separatamente indicate nella dichiarazione annuale dei redditi e solo ove venga esibita la prova che le imprese estere svolgano attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico ed abbiano avuto concreta esecuzione.

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. III - sentenza n. 293 del 20.5.2019

Società di persone – Maggior reddito derivante da costi non inerenti – Esborso sostenuto – Imputazione maggior reddito ai soci – Illegittimità

La rettifica della dichiarazione dei redditi dei soci sulla base della percezione di utili non dichiarati da parte della società è illegittima ove non sia allegata la oggettiva inesistenza dei costi oggetto di lite, bensì la loro non inerenza alla attività di impresa.

In tale assetto, la loro indeducibilità dal reddito di impresa attiene alla determinazione della base imponibile della società, ma trattandosi di esborsi pacificamente sostenuti, tali importi non possono essere interpretati quali redditi percepiti dai singoli soci.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 3177 del 23.5.2019

IRES-IRPEG – IRAP – Operazione commerciale intercorsa con stati a fiscalità privilegiata – Presunzione di indeducibilità – Prova contraria – Necessità

Il contribuente, al fine di disapplicare la presunzione di indeducibilità dei componenti negativi afferenti operazioni intercorse con società residenti in paesi a fiscalità privilegiata, ex art. 110, c. 10, d.p.r. n. 917/1986, ha l'onere di provare lo svolgimento effettivo dell'attività economica da parte del fornitore residente in paesi a fiscalità privilegiata, oppure la sussistenza di un effettivo interesse economico all'effettuazione di ciascuna operazione intrattenuta con i fornitori.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. IV – sentenza n. 382 del 27.5.2019

Deducibilità spese di sponsorizzazione erogate a favore di associazioni dilettantistiche

Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2010, l'agenzia delle entrate aveva recuperato a tassazione costi per pubblicità pari a euro 120.00,00 ritenuti indeducibili per sproporzione tra i costi sostenuti (più di un quarto dei ricavi) ed utilità economica dei messaggi promozionali. I giudici di secondo grado, ribaltando la decisione di 1 grado, hanno affermato che:

1) il requisito dell'economicità non è richiesto dalla normativa, ma è valutazione squisitamente economica, rimessa all'imprenditore;

2) l'inerenza/deducibilità discende, *ope legis*, dall'art. 108, TUIR, e 90, l. n. 289/2002.

1.2.2. Interessi passivi

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. I – sentenza n. 5094 del 17.7.2018

IRES IRPEG – Reddito d'impresa – Interessi passivi sul mutuo – Acquisto quote di partecipazione in s.r.l. – Norma agevolativa – Legge Finanziaria 2008 – Immobili strumentali alla locazione – Non sussiste

Quando il mutuo acceso serve per l'acquisto delle quote di partecipazione nella s.r.l. non sono deducibili gli interessi passivi come avviene, invece, nel caso di acquisto di immobili strumentali destinati alla locazione.

1.2.3. Accantonamenti

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez III – sentenza n. 280 del 15.2.2019

Reddito di impresa – Accantonamenti – Trattamento fine mandato amministratori – Limite – Equiparazione TFR dipendenti – Non sussiste

Per la deducibilità dell'accantonamento TFM non sussiste l'equiparazione ai fini fiscali all'accantonamento relativo al trattamento di fine rapporto per i lavoratori subordinati e quindi limitazione della deducibilità nella misura stabilita dall'art. 2120 c.c. (una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5).

Il Codice Civile non si preoccupa di disciplinare specificatamente la previsione di un trattamento di fine mandato amministratori e, pertanto, l'entità di tale corrispettivo non è assoggettabile ad alcun limite fissato per legge, ma solamente a quello derivante dal contratto, che nel caso di specie è la delibera dell'assemblea.

Comunque, anche a voler ammettere l'applicabilità in via analogica al caso in esame della normativa relativa al trattamento di fine rapporto per i lavoratori subordinati stabilita dall'art. 2120 c.c. (applicabilità che la Commissione non ritiene possibile per le ragioni anzidette), l'art. 2120 c.c., c. 2, fa salva la possibilità per la contrattazione collettiva di stabilire quali elementi retributivi debbano essere presi in considerazione ai fini del calcolo del TFR, prevedendone ulteriori rispetto alla legge (con possibilità quindi di andare al di sopra del limite minimo previsto dalla norma in esame).

1.2.4. Operazioni di fusione

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. V – sentenza n. 444 del 24.1.2019

Redditi societari - Fusione - Retrodatazione degli effetti fiscali - limiti temporali alla retrodatazione degli effetti fiscali della fusione - obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini IRES per periodi antecedenti a cura della società incorporante o risultante dalla fusione

La fusione per incorporazione sortisce i suoi effetti allorquando è eseguita l'ultima delle iscrizioni previste dall'art. 2504 c.c. È tuttavia possibile prevedere che gli effetti contabili e fiscali dell'operazione operino anteriormente al suo perfezionamento ma ciò non oltre l'inizio dei periodi d'imposta in corso all'atto della conclusione della procedura, indipendentemente dall'epoca a tal proposito prevista nel progetto di fusione. In relazione ad eventuali periodi d'imposta anteriori quello di efficacia fiscale della fusione, corre l'obbligo, da parte della società incorporante, di presentazione di una autonoma e distinta dichiarazione a nome della società incorporata non potendosi ammettere la confluenza dei risultati reddituali pertinenti a periodi anteriori all'efficacia dell'operazione.

1.3. Agevolazioni

Commissione tributaria provinciale di Rimini - Sez. II - sentenza n. 213 del 10.7.2018

Sponsorizzazioni sportive - inerenza - presunzione *iuris et de iure* fino alla concorrenza di euro 200.000,00 - agente di commercio - pubblicizzazione nella propria zona del marchio commercializzato dalla preponente - deducibilità della spesa

L'agente di commercio che promuova, sponsorizzando eventi sportivi, nella propria zona, l'immagine del marchio commercializzato dalla preponente, può dedurre la relativa spesa. L'inerenza è giustificata invero dall'interesse diretto allo sviluppo delle vendite e delle provvigioni. Sussistendo la prova effettiva della sponsorizzazione, la inerenza si presume legalmente fino alla concorrenza di euro 200.000,00.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VII – sentenza n. 1387 del 10.7.2018

IRES - Agevolazioni ed esenzioni - Detrazione per riqualificazione energetica degli edifici - Requisiti - Possesso o detenzione dell'immobile oggetto di intervento - Destinazione a bene strumentale all'attività di impresa - Necessità - Esclusione

La detrazione d'imposta in misura pari al 55% delle spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici spetta al ricorrere delle condizioni ricavabili dalle norme istitutive dell'agevolazione (art. 1, c. 344 l. n. 296/2006 - art. 2 d.m. MISE del 19 febbraio 2007) che sono costituite dall'aver

sostenuto una spesa per realizzare gli interventi indicati nell'art. 1 del d.m. del 19 febbraio 2007, dal fatto che gli interventi devono riguardare edifici già esistenti e dal possesso o dalla detenzione dell'immobile oggetto di intervento da parte del soggetto che intende usufruire della detrazione, senza che l'agevolazione possa essere condizionata da ulteriori requisiti non previsti dalla norma, quale la strumentalità dei beni all'esercizio dell'attività di impresa.

Commissione tributaria provinciale di Rimini - Sez. II - sentenza n. 220 del 6.8.2018

Associazione sportiva dilettantistica - regime fiscale agevolativo - decadenza - esercizio concreto di attività commerciale - onere della prova - compete alla associazione che invoca la agevolazione - affiliazione al CONI - non integra prova

Alla Associazione Sportiva Dilettantistica, che invochi il regime agevolativo, compete fornire la prova della propria natura di soggetto non profit. Depongono a sfavore di tale dimostrazione i verbali delle assemblee generici in cui non sono identificati i presenti e la assenza di documenti che attestino la partecipazione dei soci alla vita associativa. La mera affiliazione al CONI non è requisito sufficiente.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. VI - sentenza n. 500 del 6.8.2018

Agevolazione "Tremonti ter": la dichiarazione integrativa può essere emendata anche in giudizio

In materia di detassazione derivante dalla c.d. "Tremonti ter" è legittimo il comportamento del contribuente che presenti in giudizio le dichiarazioni integrative finalizzate a ripristinare ab origine la situazione formale (dichiarazione) con quella sostanziale, rettificando i prospetti relativi all'agevolazione in questione ed i righe relativi alle perdite di impresa realizzate e riportabili. Ciò in quanto la contestazione dell'Ufficio non verte sulla spettanza dell'agevolazione in questione, bensì sul diritto allo scomputo delle perdite per ragioni meramente formali sicché, come riconosciuto dalla Suprema Corte (sent. n.9849 del 20 aprile 2018 e sent. n. 13378 del 30 giugno 2016), il contribuente può sempre emendare la dichiarazione dei redditi, allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria ed anche in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XV - sentenza n. 4212 del 9.10.2018

Investimenti ambientali - Società di leasing - Trattamento premiale - Favor per investimenti produttivi - Agevolazione fiscale - Diniego rimborso - Illegittimità - Sussiste

L'agevolazione fiscale in materia di investimenti ambientali spetta anche all'impresa che ha realizzato l'investimento tramite una società di leasing, purché il bene oggetto dell'investimento rimanga nella disponibilità dell'impresa locataria, perché il Legislatore ha voluto assicurare all'imprenditore

il medesimo trattamento premiale in caso di acquisto del bene o di sua acquisizione mediante contratto di *leasing* e perché alla base dell'agevolazione di cui all'art. 5, c. 3, d.l. n. 78/2009, norma che assume carattere eccezionale e come tale di stretta interpretazione ed insuscettibile di interpretazione analogica, vi è il favore per gli investimenti produttivi nella previsione che essi possano creare nuova ricchezza.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. I – sentenza n. 937 del 11.10.2018

IRES - Cumulabilità Tremonti Ambiente con III Conto Energia – Rigetto istanza di rimborso da parte Agenzia delle Entrate – Incompetenza della stessa – Sussiste

Oggetto del contendere riguarda il rifiuto espresso dall'Agenzia delle Entrate di consentire la fruizione del beneficio del c.d. "III Conto Energia" (d.m. 6.8.2010), ove sia contestualmente concorrente con la fruizione dell'agevolazione della c.d. "Tremonti Ambiente" (l. n. 388/2000).

I Giudici aquilani, dopo aver rammentato che la c.d. "Tremonti Ambiente" stabilisce una detassazione degli investimenti ambientali - automatica e non necessitante di alcun atto da parte dell'A.F. - per cui una quota di reddito destinata ad investimenti ambientali non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi, osservano che la cumulabilità di tale beneficio con quelli successivamente previsti dai cosiddetti Conti energia è questione che riguarda esclusivamente gli Enti gestori di questi ultimi e che, conseguentemente, coinvolge, sia in termini sostanziali che processuali, un'Amministrazione ben diversa dall'appellante Agenzia delle Entrate. A conferma di tale *dictum* citano la Risoluzione n. 58/E del 20 luglio 2016 dell'Agenzia delle Entrate che, in una situazione del tutto sovrapponibile a questa scrutinata, non ha posto veti di cumulabilità con altre misure di vantaggio, a meno che le regole di queste ultime non dispongano diversamente.

Consegue da ciò che sono altre le Amministrazioni che disciplinano tali tipi di benefici, chiamate a dover valutare se i trattamenti di favore possano e meno "convivere" e, con riferimento appunto al caso in esame, se il beneficio da "Tremonti Ambiente" possa "convivere" con eventuali altri benefici (tariffe incentivanti).

Commissione tributaria provinciale di Savona - Sez. III - sentenza n. 452 del 11.12.2018

Accertamento - Associazione sportivo dilettantistica - Regime tributario agevolato – Requisiti - Effettivo svolgimento di attività per finalità di pubblico interesse - Sufficienza

Compete il trattamento tributario agevolativo, a quell'ASD che dia dimostrazione concreta di svolgere la propria attività con finalità di interesse pubblico (formazione dei giovani attraverso preparazione atletica, partecipazione a tornei e altro di simile). Ciò, anche laddove non risultino rispettati gli obblighi formali previsti dallo Statuto. Tanto più, in presenza di precedenti verifiche (anche da parte della SIAE), che ne hanno riconosciuta la natura di ente non commerciale (enc).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2915 del 17.12.2018

Associazione sportiva dilettantistica - ASD - ricezione somme in contanti - decadenza dal regime fiscale - automatismo - non sussiste - contraddittorio nell'attività di verifica - è necessario

Associazione non riconosciuta - ASD - responsabilità degli organi apicali - effettività attività gestoria - è necessaria

Un'associazione sportiva dilettantistica non decade dal regime fiscale di favore previsto dalla legge per il solo fatto di avere accreditato somme ricevute in contanti sul proprio conto corrente. A tal fine infatti è necessario che l'ufficio proceda in contraddittorio con quest'ultima per individuare la fonte effettiva degli accrediti, e che tenga conto nell'atto di accertamento delle giustificazioni addotte dalla Associazione stessa argomentandone l'eventuale inattendibilità (nel caso di specie l'associazione aveva sostenuto trattarsi di quote associative - di importo modesto - versate dagli iscritti: l'ufficio aveva lasciato priva di riscontro tale affermazione)

La responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi. Ne consegue che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse della associazione (nel caso di specie il Presidente di quest'ultima aveva sostenuto che nel periodo oggetto di accertamento egli svolgeva mera attività ausiliaria).

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. II - sentenza n. 8 del 7.1.2019

Reddito di impresa – Associazioni sportive dilettantistiche – Costi di sponsorizzazione – Presunzione di inerenza sino a euro 200.000,00 - Deducibilità - Sussistenza - Condizioni

Nell'ipotesi di sponsorizzazioni di associazioni sportive dilettantistiche, va richiamato il c. 8 dell'art. 90 della l. 289/2002, secondo cui i corrispettivi erogati a favore di società od associazioni dilettantistiche sportive, svolgendo attività in settori giovanili riconosciuti dalle federazioni nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori ad euro 200.000,00, costituiscono per il soggetto erogante spese di pubblicità e pertanto, per presunzione legale, integralmente deducibili, alle seguenti condizioni: 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 e i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I - sentenza n. 53 del 8.1.2019

Tributi erariali – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sopravvenienze attive – Imponibilità – Sussistenza – Eventi sismici - Sospensione dal versamento delle imposte – Conseguenze

In tema di imposte sui redditi, le sopravvenienze attive sono imponibili e concorrono a formare il reddito imponibile ai sensi dell'art. 88 del d.p.r. n. 917/1986 e, per i contribuenti che hanno beneficiato della sospensione dei tributi e contributi a seguito di eventi sismici, la somma da restituire

non sarà più del 40% di quelli sospesi, ma l'importo dovuto risulterà maggiorato dell'incidenza delle imposte sul reddito conseguente alla tassazione del residuo 60% che, di fatto, i contribuenti sono stati esonerati dal versare.

Commissione tributaria provinciale di Forlì - Sez. I - sentenza n. 67 del 4.2.2019

IRES - Cooperativa sociale - fittizietà del contratto d'appalto con la Casa di Cura - perdita requisiti - obblighi derivanti dal CCNL cooperative

La cooperativa sociale che assume alle proprie dipendenze lo stesso personale, precedentemente in forza ad altra cooperativa già appaltatrice in un contratto in essere con una Casa di Cura, non subisce la perdita delle agevolazioni previste dall'art. 11 del d.p.r. n. 601/1973.

È fondato il richiamo al CCNL delle cooperative sociali che prevede obblighi informativi al momento della cessazione di un appalto, con il conseguente obbligo, per l'appaltatore che stipula un nuovo contratto, di assumere chi in precedenza svolgeva mansioni analoghe.

Commissione tributaria provinciale di Campobasso - Sez. III - sentenza n. 195 del 18.4.2019

Tributi (in generale) - Agevolazioni fiscali - Detassazione costi investimento ambientale - Presupposti - Configurabilità del diritto - Contenuto - Fattispecie

In tema di energie rinnovabili, il diritto alla detassazione della quota di reddito destinata ad investimento ambientale, previsto dall'art. 6, c. 13 e 14, della l. n. 388/2000, comprende il costo dell'investimento (nel senso di sovraccosto rispetto agli oneri tipici di una centrale elettrica tradizionale di pari capacità), che deve essere aumentato dei costi e diminuito dei profitti operativi, avuto riguardo ai primi cinque anni di vita dell'investimento. (Fattispecie in cui la Ctp ha escluso il diritto all'agevolazione fiscale per il perfezionamento, a seguito della realizzazione di un impianto fotovoltaico, di un contratto di "sale and lease back").

Commissione tributaria provinciale di Milano - Sez. VI - sentenza n. 2040 del 13.5.2019

IRES - Detrazione spese per interventi riqualificazione energetica - Dimostrazione della strumentalità dell'immobile - Non sussiste - Tardiva comunicazione esecuzione interventi - Non rileva

Condizione indispensabile per fruire della detrazione per interventi finalizzati al risparmio energetico è che gli stessi siano eseguiti su unità immobiliari e su edifici (o su parti di edifici) esistenti, di qualsiasi categoria catastale, anche se rurali. Elemento scriminante per fruire della detrazione prevista dall'art. 1, c. 344, l. n. 296/2006 è la qualificazione dell'intervento, che deve tendere a ridurre il consumo di energia secondo lo spirito della norma citata. Tale agevolazione, se idoneamente documentata, spetta al contribuente senza alcuna limitazione soggettiva (persone fisiche, imprenditori e non, società ed enti titolari di reddito di impresa) od oggettiva (per qualunque edificio, purché già esistente). Quindi, l'ufficio finanziario non può negare il beneficio in argomento contestando l'assenza della strumentalità dell'immobile oggetto di interventi di risparmio energetico.

Inoltre, la tardiva comunicazione all'Ente pubblico competente, per l'esecuzione degli interventi finalizzati al risparmio energetico, non rileva ai fini delle predette detrazioni se costituisce un evidente e mero errore materiale.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 1637 del 24.5.2019

Credito d'imposta - Art. 8, l. n. 388/2000 - Agevolazioni per nuovi investimenti in aree svantaggiate - Presupposto - Strumentalità dei beni all'esercizio dell'attività d'impresa - Spese su beni condotti in locazione - Autonomia funzionale del bene acquisito rispetto al bene del terzo - Requisito della strumentalità - Sussiste

Gli investimenti suscettibili di agevolazione ex art. 8 della l. n. 388/2000 devono riguardare beni in rapporto di strumentalità rispetto all'esercizio dell'attività dell'impresa. Qualora, tuttavia, gli interventi interessino beni condotti in locazione, il criterio distintivo sull'applicabilità del beneficio consiste nella valutazione circa la sussistenza o meno di un'autonomia funzionale del bene acquisito rispetto a quello di cui il terzo è proprietario. In tale ambito, la prova sull'autonomia dell'investimento comporterà una valutazione sulla natura delle opere e, in particolare, sulla potenzialità degli impianti tecnologici ad essere trasferibili altrove rispetto al bene condotto in locazione.

1.3.1. Il regime agevolato degli enti non commerciali

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. II – sentenza n. 5016 del 13.07.2018

IRES – Associazione – Beneficio fiscale – Ente “non commerciale” – Gestione dell'avanzo – Destinazione – Legittimità dell'avviso

Non ha diritto al beneficio fiscale previsto dall'articolo 148 TUIR per gli “enti non commerciali” l'associazione che non prova la destinazione degli avanzi di gestione in favore degli associati.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1522 del 10.8.2018

IRES - Regime enti di tipo associativo art. 148 TUIR - Requisiti art. 148 c. 8 TUIR - Effettiva vita associativa ed assembleare - Svolgimento attività senza fine di lucro - Necessità

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 non dipende dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica) e si applica solo a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa, da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto, e che sussista l'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

Commissione tributaria provinciale di Macerata – Sez. I – sentenza n. 33 del 16.1.2019

Agevolazioni fiscali previste dagli artt. 143, 144,145 e 150 del TUIR. Organizzazioni non governative (ONG). Assistenza ai migranti

Le Organizzazioni Non Governative (c.d. O.N.G.) - nel caso di specie impegnata nella accoglienza, inserimento ed integrazione dei cittadini stranieri in Italia, vanno considerate di diritto delle ONLUS, tenute alla sola redazione e conservazione di scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con trasparenza le operazioni poste in essere. L'elevatissimo numero di migranti assistiti, il rilevante utilizzo di personale qualificato e remunerato nonché l'elevato numero di strutture locate non sono indice di imprenditorialità e non fanno venir meno il carattere di Onlus. Pertanto, le attività di accoglienza migranti svolte in convenzione con la PA sono da inquadrarsi come non rilevanti ai fini delle imposte dirette, in quanto rientranti tra le attività istituzionali proprie delle Onlus e degli enti non commerciali, per cui le relative entrate non concorrono alla formazione del reddito e sono esenti IVA, ex art. 10, n. 21, d.p.r. n. 633/1972.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. staccata di Latina - Sez. XIX - sentenza n. 2410 del 16.4.2019

Accertamento - Liquidazione controlli - IRES - Associazioni - Esenzione per definizione - Non sussiste - Prova dei presupposti per l'esenzione - Necessità

Gli enti di tipo associativo non godono di uno status di extrafiscalità che li esenta per definizione da ogni prelievo fiscale potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere di fatto attività di tipo commerciale. Ne consegue che spetta al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione dell'esenzione dall'art. 148 TUIR e, dunque, la spettanza del regime agevolativo.

1.3.2. Il beneficio in favore degli enti ecclesiastici

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 2109 del 2.7.2018

Disposizioni di carattere generale - Agevolazioni - Cinque per mille - Ente ecclesiastico destinatario del beneficio - Iscrizione nel registro delle Onlus e comunicazione ai sensi dell'art. 10 d.lgs. n. 460/1997 - Necessità - Non sussiste

Ai fini dell'ottenimento del beneficio del cinque per mille, l'ente ecclesiastico è considerato Onlus, pur non essendo iscritto nel relativo registro, a condizione che tenga scritture contabili separate e rispetti le finalità statutarie previste dalla legge, non essendo necessaria la comunicazione prevista dall'art. 10 d.lgs. n. 460/1997. Ciò in quanto gli Enti ecclesiastici cd parziali, costituiscono una categoria composta da quegli enti ecclesiastici delle religioni con cui lo Stato abbia concluso accordo.

1.4. Il regime di esenzione “P.EX.”

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XXII – sentenza n. 4560 del 26.10.2018

IRES – Plusvalenze esenti – Attività commerciale ininterrotta – Rilevanza

Ai fini dell'applicazione del regime di esenzione (cd. PEX, *participation exemption*) alla plusvalenza generata dalla liquidazione della partecipazione è necessaria la concorrente sussistenza dei quattro requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR, tra cui, l'esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale; inoltre la stessa norma dispone che detti requisiti debbano sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso. Pertanto, se – come nel caso di lite – la società partecipata, antecedentemente alla liquidazione della partecipazione, ha venduto l'unico bene che consentiva ad essa lo svolgimento dell'attività commerciale, l'esenzione non può essere applicata.

1.5. Gruppi d'impresa

1.5.1. Convenzioni e direttive contro le doppie imposizioni

Commissione tributaria provinciale di Pescara – Sez. II – sentenza n. 115 del 12.2.2019

Reddito d'impresa – Convenzione Italia-Germania – Doppia imposizione su dividendi delle fondazioni – Prelievo discriminatorio in assenza di prelievo fiscale ‘compensabile’ nel paese di residenza – Sussiste

Sussiste disparità di trattamento tra una fondazione non residente ed una fondazione italiana ove, in virtù del regime di esenzione di cui fruiscono in Germania i redditi delle fondazioni, non vi sia stato un prelievo fiscale “compensabile” in detto Stato. Il dividendo proveniente dall'Italia ha infatti concorso alla formazione del reddito complessivo, ancorché non sussista effettivo prelievo fiscale, ed è proprio tale esenzione che ha generato la disparità, invocata dalla parte e riconosciuta dalla Corte di Giustizia europea e dalla Giurisprudenza della Corte di Cassazione. La sussistenza di un prelievo fiscale “compensabile” avrebbe invece escluso in radice la permanenza degli effetti pregiudizievoli della doppia imposizione economica subita in Italia.

1.5.2. *Transfer Pricing*

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna – Sez. V – sentenza n. 2822 del 10.12.2018

Reddito d'impresa - prezzi di trasferimento - transfer pricing - onere probatorio - mancanza di ragione economica - non è necessaria

Prezzi di trasferimento - transfer pricing - comparazione - riferimento a mercato geograficamente distanti - attendibilità - non sussiste - metodologia - non è praticabile

Nelle ipotesi di applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento (cd. *transfer pricing*) l'onere probatorio gravante sul Fisco si esaurisce nella dimostrazione della esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore a quello di mercato. Non è quindi necessario provare il difetto di una valida giustificazione economica che abbia comportato un risparmio d'imposta.

Nella determinazione del valore normale delle merci cedute nel quadro della disciplina sui prezzi di trasferimento, non è possibile comparare i prezzi praticati per il medesimo prodotto su mercati fra loro profondamente diversi (nel caso di specie, Cina e Brasile) posto che le dinamiche commerciali non rendono possibile una valutazione attendibile.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. V - sentenza n. 445 del 24.1.2019

IRES - Prezzi di trasferimento - Margine di profitto - Onere della prova in capo all'Agenzia delle Entrate - Sussiste

In tema di c.d. *transfer pricing*, di cui all'art. 110, c. 7 del TUIR, diretto ad evitare che un'impresa residente ponga in essere operazioni commerciali con una società non residente, appartenente al medesimo gruppo societario, applicando prezzi non coerenti con i valori di mercato allo scopo di veicolare i profitti all'estero, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare che i prezzi concretamente praticati siano diversi da quelli applicati dalla medesima impresa in condizione di libera concorrenza e, ove tale prova sia raggiunta, il reddito è determinato applicando il "valore normale" in luogo del corrispettivo pattuito.

1.6. Accertamento e riscossione

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. I - sentenza n. 1446 del 16.7.2018

IRES - Ricavi da cessione immobili - Accertamento tramite presunzioni gravi, precise e concordanti - Legittimità - Sussiste

I ricavi di una società ottenuti dalla vendita di appartamenti possono essere legittimamente determinati tramite presunzioni gravi, precise e concordanti tenendo conto dei valori OMI relativi al periodo in cui sono state effettuate le vendite, del valore dei mutui (che di regola non dovrebbero superare l'80% del valore degli immobili), del valore delle perizie di stima eseguite per la concessione dei mutui. Va tenuto conto anche della eventuale antieconomicità della gestione e della conseguente non congruità dello Studio di settore che, come ha confermato reiteratamente la

Suprema Corte (S.C., Sent. 30.05.2014, n. 12167), determina presunzione a carico del contribuente con onere di prova contraria a suo carico.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 1108 del 12.9.2018

Accertamento - Inerenza - Spese di sponsorizzazione - Onere della prova

In presenza di spese di sponsorizzazione formalmente giustificate dal contribuente, l'effettività delle quali non viene neppure contestata, è onere dell'ufficio dimostrare che le stesse non sono inerenti o che vi è sovrapproduzione, non essendo sufficiente motivare l'accertamento sulla scorta di circostanze verosimili, ancorché non provate.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. IV - sentenza n. 615 del 8.10.2018

La difformità di contenuto tra contratto preliminare e contratto definitivo è indice sintomatico di occultamento della plusvalenza

È indice di occultamento di plusvalenza, in sede di stipula di contratto definitivo di cessione di quote di partecipazione, l'aver indicato un prezzo inferiore rispetto a quello concordato in sede di stipula del contratto preliminare in specie, qualora, come nel caso di specie, il contratto preliminare venga distrutto in concomitanza della stesura del definitivo, senza che in quest'ultimo se ne faccia menzione alcuna e senza spiegare il perché il contenuto del secondo sia sostanzialmente diverso dal prodromico accordo obbligatorio.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XVII - sentenza n. 9100 del 23.10.2018

Riscossione - Cartella di pagamento - Società - Scissione societaria - obblighi tributari anteriori alla scissione - responsabilità solidale delle beneficiarie

In caso di scissione, anche parziale, societaria per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione rispondono solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione. Rispetto agli atti impositivi notificati alla società scissa prima della scissione non è necessario reiterare la notifica degli stessi alla società beneficiaria ai fini dell'avanzamento del procedimento di accertamento e di riscossione.

Commissione tributaria provinciale di Udine - Sez. II - sentenza n. 315 del 7.12.2018

Poteri di accertamento e controllo - Competenza - In capo all'ufficio del domicilio fiscale del contribuente - Soggetti diversi dalle persone fisiche - Possibilità di considerare come domicilio fiscale il luogo della sede effettiva diversa dalla sede legale - Sussiste

Laddove sulla base di precisi e puntuali elementi di fatto emerga che la sede effettiva del soggetto diverso dalle persone fisiche è collocata in luogo non coincidente con quello della sede legale, i po-

teri di accertamento e controllo tributario spettano all'ufficio del domicilio fiscale territorialmente competente in base alla sede effettiva.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 3666 del 27.12.2018

Accertamento - IRES - Finanziamento infruttifero soci - Fittizietà operazioni - Prova - Fattispecie

L'importo particolarmente elevato di un finanziamento infruttifero dei soci rende l'operazione antieconomica e irrazionale quando non trovi giustificazione in peculiari esigenze di cassa o di liquidità aziendale, sia sprovvista di evidenza documentale sulle modalità di corresponsione delle somme e si appalesi l'assenza di elementi su cui vagliare la congruenza tra il reddito dichiarato dai soci finanziatori e l'entità del finanziamento erogato. Pertanto, è lecito desumere la natura solo contabile dell'operazione, siccome derivante presumibilmente dal reimpiego di redditi d'impresa non contabilizzati.

Commissione tributaria provinciale di Pavia – Sez. I – sentenza n. 533 del 28.12.2018

Condotte antieconomiche - accertamento induttivo - ammissibilità

Condotte sproporzionatamente antieconomiche che non hanno il carattere dell'occasionalità, come la concessione per anni di spazi gratuiti, giustificano un eventuale accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tali casistiche integrano infatti il requisito della gravità e concordanza, richiesti dalla norma.

Commissione tributaria regionale per Emilia-Romagna – Sez. XIV - sentenza n. 2553 del 29.10.2018

Accertamento - Antieconomicità - Prova - Fallimento

Qualora l'ufficio fondi l'accertamento sulla gestione anti-economica dell'impresa, la prova che i costi eccessivi non sono stati seguiti da adeguati ricavi è fornita dal fatto che la società sia stata dichiarata fallita. Tale evenienza conferma la versione fornita dal contribuente, di grave difficoltà a seguito di scelte imprenditoriali errate.

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. I – sentenza n. 30 del 9.1.2019

Reddito d'impresa - Perdite su crediti - Svalutazione crediti - Equiparazione - Non sussiste - Contestazione - Onere della prova - In capo all'ufficio - Sussiste

Il legislatore distingue chiaramente le due figure di perdita e di svalutazione di un credito. L'equiparazione dell'ufficio, fondata esclusivamente su un dato quantitativo dell'entità di una svalutazione, non ha alcun aggancio normativo. In base al brocardo "*ubi lex voluit dixit, ubi noli tacuit*", se il legislatore avesse voluto detta equiparazione, l'avrebbe agevolmente prevista.

Viceversa, ha preferito mantenere una netta distinzione ontologica tra bene (credito) perso e bene (credito) svalutato, non prevedendo alcuna possibilità di equiparazione legislativa tra i due concetti. E sebbene una simile equiparazione possa essere invocata in sede interpretativa, è da ritenere che detta equiparazione non sia corretta.

I criteri prudenziali che regolano la redazione dei bilanci impongono di rivalutare costantemente le eventuali posizioni di insofferenza creditorie, onde evitare di creare false rappresentazioni in bilancio. In detta rivalutazione è evidente che è legittimo e, anzi, doveroso, operare le svalutazioni dei crediti che debbano ritenersi, con un prudente giudizio prognostico, non interamente esigibili. Un credito perso, viceversa, è un credito che, in base a dati certi, deve considerarsi irrecuperabile.

All'ufficio è consentito criticare e avversare (con elementi anche indiziari) una svalutazione operata, ma non può, semplicemente, equiparare la svalutazione completa a una perdita, invertendo, di fatto, un onere probatorio sullo stesso gravante.

In altri termini, per contrastare una svalutazione operata/criticata, l'ufficio dovrebbe dimostrare l'infondatezza della stessa e non limitarsi ad affermare che, trattandosi in realtà di una perdita, debba essere il contribuente, in modo preciso e certo, a documentarla. In tal modo, infatti, non si fa altro che invertire il proprio onere probatorio, riversandolo sul contribuente ed onerandolo addirittura di una *probatio* diabolica.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XX – sentenza n. 287 del 17.1.2019

Accertamento - Cessione di azienda - Cessione licenza taxi - Equiparazione a cessione d'azienda - Sussiste

La qualità di imprenditore del tassista non può essere posta in dubbio dal momento che l'impresa è ravvisabile anche in assenza di pluralità di beni organizzati. L'attività, infatti, può essere svolta anche con l'uso di un solo strumento come l'autovettura del tassista, che comporta anche una organizzazione ai fini dell'ammortamento e comunque della remunerazione dell'investimento nonché del reperimento del capitale di esercizio per consumi e manutenzione di un bene di valore e soggetto a particolare usura. Pertanto, trattandosi di un'attività di impresa, nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso della licenza per l'esercizio del servizio di taxi si realizza una plusvalenza che concorre alla formazione del reddito ex art. 86, comma 1, d.p.r. n. 917/1986.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia – Sez. II - sentenza n. 16 del 18.1.2019

Accertamento - Cartella di pagamento notificata in assenza dell'avviso di accertamento presupposto - Responsabilità solidale della società beneficiaria - Limitata al valore patrimoniale ad essa assegnato

Per i debiti tributari sorti successivamente all'atto di fusione, la responsabilità solidale della società beneficiaria, sussiste soltanto se quest'ultima era a conoscenza degli atti impositivi presupposti e, comunque, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto (art. 2506-quater, comma 3).

Il debito tributario, accertato posteriormente alla sottoscrizione dell'atto di scissione, non fa venir meno la responsabilità solidale della società beneficiaria; tale responsabilità non potrà però assumere gli stessi profili di quella conseguente alla conoscenza, già ante sottoscrizione dell'atto di scissione, dei debiti della società scissa da parte della beneficiaria, in quanto esplicitati nell'atto stesso.

Commissione tributaria provinciale di Modena - Sez. III - sentenza n. 23 del 18.1.2019

Accertamento - titoli posseduti tramite società finanziaria - *voluntary disclosure* - illegittimità dell'atto impositivo

Le società finanziarie in genere si caratterizzano per il possesso di attività finanziarie meramente cartolari cioè "titoli" di "proprietà" o di "credito" rappresentanti altri "titoli" di secondo livello. Sol tanto questi ultimi sono gli elementi portatori della sostanziale "utilità" economica che determina il valore patrimoniale da utilizzare ai fini della *voluntary disclosure*.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. IX - sentenza n. 314 del 21.1.2019

IRES - Reddito d'impresa - Associazione sportive dilettantistica - Determinazione - Irregolarità di gestione - Irrilevanza

In tema di reddito d'impresa prodotto da una società sportiva dilettantistica asseritamente non svolgente attività di lucro, l'azione accertativa dell'Agenzia delle Entrate volta a dimostrare, al contrario, la sussistenza fattuale di attività commerciali non può limitarsi ad esaminare dati meramente formali della vita associativa, ma deve specificamente indagare le modalità di concreto svolgimento delle finalità ludico-ricreative per pervenire a ritenere che queste siano tali da poter essere ascritte alla tipologia dell'esercizio di attività d'impresa. Pertanto le contestazioni di aspetti formali della gestione della vita associativa, come l'irregolarità della documentazione di cassa, non sono di per sé sufficienti ad elidere la natura di ente non commerciale dell'Associazione, in quanto le agevolazioni tributarie dipendono non dall'elemento formale della veste giuridica, ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. IX - sentenza n. 333 del 21.1.2019

IRPEF - Reddito d'impresa - Società a responsabilità limitata - Maggior reddito accertato - Rideterminazione conseguente del reddito di partecipazione in capo ai soci - Contestazione - Condizioni

Una volta accertato il maggior reddito di una società a responsabilità limitata a base ristretta, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extra-contabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire una rigorosa prova del fatto che i maggiori ricavi non dichiarati non siano stati fatti oggetto di distribuzione ma abbiano avuto una diversa destinazione (come in caso di accantonamento o reinvestimento).

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XXIII – sentenza n. 703 del 29.1.2019

Accertamento - Società di Capitali - A ristretta base azionaria - Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci - Estensione all'amministratore di fatto - Possibilità

L'estensione della qualifica soggettiva individuata nell'art. 2639 c.c. presuppone l'esercizio L'accertamento della sussistenza in capo al contribuente della qualità di amministratore di fatto, sulla base dello accertamento dell'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione, rende legittimo il recupero a tassazione in capo al contribuente degli utili extracontabili accertati in capo a società a ristretta base azionaria.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. II – sentenza n. 906 del 5.2.2019

Accertamento - Società estinta - Responsabilità dei soci per debiti tributari della società - Onere della prova dell'indebito arricchimento dei soci - Grava sull'Amministrazione finanziaria

L'estinzione della società determina un fenomeno successorio sui generis, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, non realizzandosi il totale subingresso dei successori nel patrimonio giuridico del soggetto dante causa. In particolare, il radicamento delle posizioni debitorie già della società in capo ai soci presuppone, a meno che non si versi in una fattispecie in cui sia prevista la responsabilità illimitata dei soci per i debiti sociali, l'accertamento della loro responsabilità, attraverso la prova dell'indebito arricchimento dei soci o dell'inattendibilità del bilancio finale di liquidazione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 594 del 1.3.2019

Accertamento - Metodo induttivo - Rimanenze di magazzino in aumento - Giacenza di merci superiore ai ricavi dichiarati - Antieconomicità - Sussiste

È legittimo il recupero a tassazione di maggiori ricavi induttivamente ricostruiti tramite attribuzione al venduto di parte delle merci acquistate, in presenza di un magazzino rilevante e in continuo aumento con conseguente formazione di giacenze di merci per importi molto elevati, notevolmente superiori all'ammontare degli stessi ricavi dichiarati, a fronte di ricavi di gran lunga inferiori ai costi di acquisto della merce, risultando evidente l'antieconomicità della gestione aziendale.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria – Sez. I - sentenza n. 23 del 5.3.2019

IRPEF - Redditi da partecipazione non dichiarati - Simulazione contratto società - Opponibilità al Fisco - Non sussiste

Non può essere mai il contribuente a decidere se e di quanto debba essere assoggettato all'imposta. Nella specie due soci avevano eccepito di non essere tali ma essere meri dipendenti della

società, come stabilito anche da una sentenza del giudice civile che riconosceva la simulazione del contratto costitutivo della società, ma tale simulazione produce effetti solo tra le parti (come sancito da plurima giurisprudenza di Cassazione) e non è opponibile al Fisco.

Commissione tributaria regionale per il Friuli Venezia Giulia – Sez. III – sentenza n. 48 del 11.3.2019

Responsabilità ex art. 38 c.c. legale rappresentante Associazioni sportive dilettantistiche

La responsabilità personale e solidale prevista dall'articolo 38, secondo comma, c.c. per colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa ed i terzi, con la conseguenza che chi invoca in giudizio tale responsabilità è gravato dall'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VII – sentenza n. 850 del 18.3.2019

IRPEF - Redditi d'impresa - Elementi indiziari - Appunti personali dell'imprenditore - Valenza ai fini del riconoscimento dei costi - Sussiste

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, a fronte della ritenuta attendibilità, ai fini accertativi, della documentazione posta a base dell'accertamento, costituita da un brogliaccio recante l'analitica e puntuale indicazione delle entrate ed uscite aziendali, risulta irragionevole la mancata valutazione, seppur in maniera presuntiva, dei costi relativi all'acquisto di merci e prodotti indubbiamente necessari, in ragione dell'attività, al fine di produrre il contestato maggior reddito. Diversamente opinando, si legittimerebbe una soluzione ermeneutica violativa del principio di ragionevolezza, corollario del principio di uguaglianza, il quale impone che situazioni simili vadano regolamentate in maniera simile, trattandosi in maniera adeguatamente diseguale, situazioni diseguali.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII - sentenza n. 293 del 26.3.2019

Reddito d'impresa - Utili societari soggetti non residenti - Tassazione dei dividendi percepiti - Doppia imposizione - Puntuale dimostrazione della doppia imposizione - Sussiste - ricezione delle somme attraverso il sistema di *cash pooling* - Documentazione necessaria per l'assolvimento della prova

Il rimborso delle ritenute subite sugli utili percepiti in Italia da società non residenti, risulta spettante laddove la società deduca di essere assoggettata a doppia imposizione. Tale prova puntuale, ai sensi dell'art. 2696 del c.c. -che è norma di carattere generale e che, in quanto tale, trova applicazione anche in materia tributaria-, grava sul soggetto che pretende il rimborso.

Simile principio resta valido anche qualora la società, oberata dalla prova di aver ricevuto il pagamento dei dividendi e, quindi, di essere beneficiaria effettiva dei dividendi, sostenga di aver ricevuto dette somme con il sistema del *cash pooling*. In tal caso, quest'ultima -non avendo materialmente ricevuto le somme- deve produrre la documentazione relativa al pagamento dei dividendi inviata all'Ufficio Italiano Cambi, nonché la ricevuta di presentazione presso la banca di dichiarazione della casa madre attestante l'avvenuto regolamento dei dividendi a favore degli azionisti, oltre a copia del modello F24 di versamento della ritenuta e dell'estratto del libro giornale con la registrazione contabile della ritenuta stessa.

Commissione tributaria provinciale di Brescia – Sez. III – sentenza n. 279 del 26.4.2019

Accertamento – IRES – Enti non commerciali – Attività commerciale – Accertamento induttivo

Un'associazione sportiva può essere legittimamente sottoposta ad un accertamento induttivo se viene dimostrato che l'attività che svolge al suo interno è prettamente di natura commerciale; essendo in tal caso assoggettata alle imposte secondo i criteri previsti per i redditi di impresa.

Commissione tributaria regionale per la Basilicata – Sez. I – sentenza n. 269 del 31.5.2019

Associazione sportiva dilettantistica – Regime agevolativo – Responsabilità solidale dell'amministratore

Le associazioni sportive dilettantistiche possono considerare “non commerciale”, con i seguenti vantaggi fiscali, determinate attività resa ai propri associati in conformità agli scopi istituzionali, qualora abbiano redatto l'atto costitutivo e lo statuto nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata e, siano in essi presenti, le clausole di cui all'art 148 c. 8, d.p.r. n. 917/1986. La responsabilità solidale del soggetto che ha agito in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non può farsi discendere, sic et simpliciter, dalla carica rivestita, ovvero quella di amministratore, ma deve essere dimostrata concretamente dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla effettiva attività svolta nell'associazione.

2. L'Imposta regionale sulle attività produttive

2.1. Presupposto d'imposta

Commissione tributaria provinciale di Bergamo – Sez. III – sentenza n. 394 del 17.7.2018

IRAP – Servizi di CEO – Contratto di servizi – Imponibilità – Sussiste

I costi conseguenti a un contratto di servizi sottoscritto tra una controllante e una controllata e che preveda unicamente l'erogazione a quest'ultima dell'attività di amministratore delegato, sono da considerarsi reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ex art. 50 c. 1 lett. c-bis) del TUIR e pertanto imponibili ai fini IRAP ex art. 5 c. 3 d.lgs. n. 446/1997.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V – sentenza n. 3515 del 28.8.2018

IRAP - Presupposti di fatto - Autonomia organizzazione

Con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 446/1997, 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.
-

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. X – sentenza n. 3806 del 14.9.2018

IRAP - Presupposto di fatto - Società semplici e associazioni - Autonomia organizzazione - Sussiste

Presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del d.lgs. n. 446/1997, art. 3 - (comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni) - detta attività, in quanto esercitata da tali soggetti strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce *ex lege*, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 4011 del 26.9.2018

IRAP - Attività autonomamente organizzata

Non sussiste il presupposto di fatto allorquando il contribuente, nell'espletamento della propria attività professionale, impieghi beni strumentali.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. III – sentenza n. 917 del 9.10.2018

IRAP - Riqualficazione reddito d'impresa impresa in lavoro dipendente a domicilio - Condizioni

Perché possa reputarsi integrata la fattispecie di lavoro a domicilio, occorre, anzitutto, che il prestatore esegua il lavoro, nel proprio domicilio oppure in un locale di cui abbia la disponibilità, personalmente ovvero anche con l'aiuto accessorio di membri della sua famiglia conviventi e a carico, ma con esclusione di manodopera salariata o di apprendisti, nonché sia tenuto ad osservare le direttive dell'imprenditore per quel che riguarda le modalità di esecuzione, le caratteristiche e i requisiti del lavoro da svolgere, e che, inoltre, il datore di lavoro possa fare affidamento sulla prestazione del lavorante a domicilio, prestazione che si inserisce così nel ciclo produttivo aziendale e diviene elemento integrativo dell'attività imprenditoriale.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione prevede che anche quando le direttive e l'oggetto della prestazione non consentono di qualificare il tipo di contratto intercorso tra le parti, per il quale la normativa civilistica e fiscale non prevede la redazione in forma scritta *ad substantiam*, vengono valutate altre circostanze che, non considerate singolarmente ma nel loro complesso, denotano l'esistenza di un rapporto di lavoro autonomo: quali la volontà espressa delle parti, il fatto che il lavoratore disponga di una distinta organizzazione di mezzi e macchinari, sia iscritto all'albo delle imprese artigiane, lavori per più imprese, emetta regolari fatture, abbia libertà di scelta circa il tempo di lavoro, abbia piena discrezionalità in ordine ai tempi di consegna dello stesso e possa accettare o rifiutare il lavoro commissionatogli.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 2108 del 28.11.2018

IRAP - Sussistenza dell'autonoma organizzazione - Necessità

L'attività professionale risultante dal solo impegno personale del professionista, dalle sue capacità professionali ed intellettuali e dall'affidamento della clientela, in assenza di elementi significativi di organizzazione di capitale e/o lavoro altrui, non fonda il presupposto impositivo dell'IRAP (nella specie si tratta di un contribuente che svolge l'attività di amministratore, sindaco e revisore dei conti).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. V - sentenza n. 2827 del 10.12.2018

Impresa commerciale - messa a disposizione di forza lavoro - informalità dell'accordo - assenza di forma scritta - contratto di somministrazione di manodopera - è tale - contratto d'appalto - non è tale - assoggettamento ad IRAP - consegue

Il contratto in forza del quale un'impresa fornisce ad un'altra attività lavorativa su base temporale, senza l'impiego significativo di beni strumentali e in mancanza un quadro di intervento che ne delimiti l'impegno e il ruolo è da qualificarsi come di somministrazione di manodopera e non di appalto. Ne consegue l'assoggettamento ad IRAP dei proventi pattuiti e percepiti.

Tale conclusione trova ulteriore conferma nella misura in cui (come nel caso di specie) tutti i rapporti commerciali siano stati caratterizzati da una straordinaria informalità, in assenza di alcuna prova documentale degli accordi intervenuti e senza forma scritta per i negozi stipulati.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2832 del 11.12.2018

IRAP - professionista - collaboratori esterni - limitato coinvolgimento - corrispettivi irrisori - pluralità di veicoli - limitata disponibilità nel tempo - autonoma organizzazione - non sussiste - assoggettamento ad imposta - non consegue

Non risulta contraddistinto da una autonoma organizzazione ai fini IRAP il libero professionista che si avvalga di collaboratori in modo occasionale, e per corrispettivi tutto sommato limitati rispetto al volume d'affari dal medesimo generato.

La disponibilità di diversi autoveicoli per lo svolgimento dell'attività professionale non è di per sé sufficiente ad integrare il presupposto dell'autonoma organizzazione se tale pluralità è tuttavia limitata nel tempo e coerente con l'attività effettivamente esercitata (nel caso di specie, agente di commercio).

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. I - sentenza n. 810 del 12.12.2018

Professionisti ed IRAP: i compensi corrisposti a terzi sono elementi che denotano un'autonoma organizzazione

Ai fini dell'assoggettamento del contribuente ad IRAP, configurano un'autonoma organizzazione i compensi corrisposti a terzi per prestazioni che afferiscono la propria attività, indipendentemente dal fatto che si faccia ricorso a lavoratori dipendenti, ad una società di servizi o ad un'associazione professionale. Ciò nella considerazione che le prestazioni rese a sostegno dell'attività professionale, essendo comunque espressione di un'organizzazione aziendale, rilevano a prescindere dal ruolo e dalla posizione del soggetto che le rende, in specie qualora i terzi svolgano le prestazioni insieme al contribuente integrandone la professionalità.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2916 del 17.12.2018

IRAP - attività professionale specialistica - utilizzo di beni strumentali di elevato valore - necessità delle attrezzature - autonoma organizzazione - non sussiste - rimborso del tributo - è dovuto

Non realizza il presupposto IRAP il medico specializzato che svolge la sua attività professionale senza l'ausilio di collaboratori ma con l'utilizzo di beni strumentali di elevato valore giustificato dalla natura della professione svolta (nel caso di specie trattasi di cardiologo).

Il concetto di autonoma organizzazione deve essere declinato in base alla specifica attività posta in essere dal contribuente: ne consegue che l'organizzazione di beni ad elevatissimo valore indi-

viduale può essere tuttavia trascurabile qualora l'impiego di quelle attrezzature sia necessario ed indefettibile per lo svolgimento della professione.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XIV – sentenza n. 562 del 25.1.2019

IRAP - Presupposto impositivo - Attività autonomamente organizzata - Utilizzo continuativo di collaboratori non dipendenti - Rilevanza

Perché ci sia “attività autonomamente organizzata”, presupposto impositivo dell'IRAP, occorre che il professionista sia sotto qualsiasi forma responsabile dell'organizzazione e impieghi beni strumentali eccedenti la quantità che comunemente costituisce il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività stessa, sicché l'autonoma struttura deve fornire un apporto apprezzabile al fine di assicurare all'attività professionale maggiore capacità produttiva, ossia una capacità produttiva aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista, che ne viene accresciuta e potenziata. L'utilizzo di collaboratori esterni, non dipendenti, in modo continuativo non esclude la presenza di un'organizzazione autonoma nulla rilevando, a tal fine, le modalità di svolgimento e la natura del rapporto con i propri collaboratori.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 125 del 30.1.2019

Tributi locali (comunali, provinciali, regionali) – IRAP – Soggetto passivo di imposta – Piccolo imprenditore – Applicabilità dell'imposta – Condizioni – Autonoma organizzazione – Necessità – Onere a carico del contribuente – Sussistenza – Fattispecie

In tema di IRAP, l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore (nella specie, esercente attività di autotrasportatore per conto terzi) è escluso dall'applicazione dell'imposta qualora il contribuente fornisca la prova che si tratti di attività non autonomamente organizzata. (Fattispecie in cui è stato escluso l'assoggettamento ad IRAP, svolgendo il contribuente l'attività economica quasi interamente nei confronti di un solo cliente, in totale assenza di dipendenti o collaboratori, mediante impiego di un solo autoveicolo, di un autocarro e di un telefono cellulare e, dunque, con le dotazioni minime necessarie).

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. III – sentenza n. 908 del 5.2.2019

IRAP - Autonoma organizzazione - Medico di base - Individuazione

In tema di assoggettabilità ad IRAP, va ritenuto che il medico di base il quale utilizzi una segreteria ed il pagamento di un canone di locazione, non si sia avvalso né di un consistente apporto di capitali né di energie lavorative di terzi, atteso che non assumono rilievo idoneo a configurare la organizzazione esterna elidente quella autonoma presupposto della esclusione dal pagamento la dotazione minima prevista per la convenzionabilità con il SSN, che non costituisce struttura organizzativa idonea a configurare il presupposto impositivo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. staccata di Latina – Sez. XVIII – sentenza n. 1588 del 14.3.2019

Finanza locale – IRAP – Presupposto – Associazione professionale – Attività autonomamente organizzata – Sussistenza

L'esercizio in forma associata di arti e professioni integra di per sé un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi. Essa costituisce infatti *ex lege* e di per sé presupposto per l'assoggettamento all'Irap dovendosi perciò non ritenere necessario ed escludere ogni eventuale accertamento in merito alla sussistenza di un'autonoma organizzazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 1996 del 3.4.2019

Finanza locale – IRAP – Presupposto impositivo – Lavoratori autonomi – Criteri di valutazione

Per far sorgere l'obbligazione al tributo Irap con riguardo ai lavoratori autonomi è sufficiente che il soggetto sia in prima persona responsabile della propria organizzazione, non trovandosi ad operare in strutture a terzi riferibili e che impieghi beni strumentali che eccedono, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività ovvero si avvalga in maniera non occasionale di lavoro altrui. Una siffatta organizzazione costituisce quel *quid pluris*, non marginale, che è in grado di fornire un apprezzabile apporto all'attività del professionista e quindi una condizione più favorevole di quella che vi sarebbe stata in assenza di un tale apparato organizzativo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. II – sentenza n. 2014 del 3.4.2019

Finanza locale – IRAP – Contraddittorio – Onere della prova – Autonoma organizzazione

L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dall'art. 36-bis d.p.r. n. 600/1973, anche in materia IRAP, non è subordinata alla preventiva comunicazione al contribuente dell'esito del controllo eseguito sulla propria dichiarazione, salvo che da tale controllo emerga l'esistenza di errori. Nel giudizio di impugnazione di tale cartella grava sul contribuente che deduce l'insussistenza dei presupposti per l'imposizione fornire la prova del fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria, ossia la mancanza dell'elemento dell'autonoma organizzazione, non essendo a tal fine sufficiente la mera dichiarazione di non essersi avvalso nella propria attività professionale di locali adibiti a studio o dell'opera di dipendenti e collaboratori, essendo necessario il deposito della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta in contestazione e, in particolare, del quadro del modello relativo ai compensi percepiti ed alle spese sostenute.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 1351 del 2.5.2019

IRAP – Dottore commercialista – Considerevoli compensi a terzi – Attenenza alla professione – Autonoma organizzazione – Sussiste

In tema di IRAP, la presenza di spese considerevoli per compensi a terzi per prestazioni attinenti l'attività di dottore commercialista porta a ritenere, in assenza di prova contraria, che il contri-

buente si sia avvalso in via non occasionale bensì continuativa, della collaborazione di soggetti esterni e che tale ausilio abbia inciso in senso incrementale sulla produttività dell'attività stessa, integrando il requisito dell'autonoma organizzazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. X – sentenza n. 2646 del 3.5.2019

Finanza locale – IRAP – Professionista – L'elevata entità di compensi in favore di terzi non è di per sé stessa indice di sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione

Non è assoggettabile ad IRAP il professionista che eroga plurimi compensi in favore di terzi per lo svolgimento di collaborazioni prestate da altri professionisti in suo favore. La fruizione di tali collaborazioni è confermativa dell'inesistenza di un'autonoma organizzazione.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. IV – sentenza n. 1876 del 7.5.2019

Imposta Regionale sulle Attività Produttive – Attività professionale svolta in forma associata – Assenza di autonoma organizzazione d'impresa - Non applicabile

Ai fini dell'applicazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, la circostanza che un'attività professionale sia svolta in forma associata non risulta rilevante allorquando l'attività sia basata sulla mera attività dei singoli professionisti senza alcuna autonoma organizzazione, ossia senza un complesso organizzato di beni.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. VI – sentenza n. 1996 del 10.5.2019

IRAP – Attività professionale – Assenza di autonoma organizzazione – Onere della prova – Rilevanza delle somme erogate a soggetti terzi – Presenza di ricorso accolto per altra annualità

La presenza di elevati importi erogati a soggetti terzi è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione poiché consente di ritenere che il reddito prodotto sia frutto dell'apporto di terzi e di mezzi e strutture messi a disposizione da altri. In tale circostanza, il professionista, su cui grava l'onere di provare che non sussistono i presupposti per l'applicazione del tributo, non può limitarsi a dedurre di svolgere la propria attività in assenza di una autonoma organizzazione e di impiegare beni strumentali secondo il minimo indispensabile, limitandosi ad allegare copia del libro cespiti, senza nulla addurre in ordine ai motivi delle somme erogate. A nulla rileva che, per altra annualità, il ricorso del contribuente sia stato accolto, in quanto i presupposti e le prove risultano diverse e per ogni anno solare corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

2.2. Soggetti passivi

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1804 del 11.10.2018

IRAP - Attività di amministratore di società svolta da Architetto - Assoggettamento a IRAP e ad IVA - Non sussiste

L'attività di amministratore di società svolta da un architetto non può essere soggetta ad IRAP e ad IVA in quanto per tale attività non è necessario attingere a specifiche conoscenze professionali, come invece avviene per i dottori commercialisti, o per i ragionieri, i quali attingono a conoscenze direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo svolto.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3261 del 9.11.2018

IRAP - Autonoma organizzazione - Medico convenzionato con il S.S.N. - Lavoratori dipendenti - Esiguità del costo - Soggettività passiva - Non sussiste

Il medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale che si avvalga di lavoratori dipendenti non è soggetto ad IRAP, qualora i relativi costi siano di ammontare esiguo.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIII - sentenza n. 2815 del 07.12.2018

IRAP - medico - attività *intra moenia* - autonoma organizzazione - non sussiste - riferibilità a terzi dei beni strumentali - sussiste

Non è assoggettato ad IRAP il medico che svolge esclusivamente la sua attività professionale presso cliniche o ospedali pubblici, posto che in questo caso l'organizzazione di fattori produttivi e i beni strumentali di cui esso fruisce sono riferibili a soggetti terzi e non rientrano nella sua personale e diretta disponibilità.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. VI – sentenza n. 228 del 28.3.2019

Diniego di rimborso IRAP - Studio legale associato

Con la sentenza in esame i giudici di appello, a completa riforma della sentenza di primo grado, hanno dichiarato che le associazioni professionali, gli studi associati e le società semplici esercenti attività di lavoro autonomo sono sempre soggetti ad IRAP, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività. La soggezione all'IRAP dell'esercizio abituale di un'attività professionale in forma associata trova il suo diretto fondamento nella legge (dunque, una *praesumptio legis*). L'attività professionale esercitata in forma associata beneficia di una maggiore capacità produttiva, a prescindere dalla natura ed entità degli elementi umani e materiali costituenti l'autonoma organizzazione, rispetto al professionista che esercita la medesima attività in forma individuale.

2.3. Determinazione del valore della produzione

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 485 del 10.12.2018

IRAP - Base imponibile - Quote ammortamento - Indebita deduzione - Immobili - Terreni - Sedime - Attività commerciale contribuente

In base al principio contabile OIC n. 16 del 2005, i terreni la cui utilità non si esaurisce nel tempo non vanno ammortizzati e le uniche deroghe ammesse riguardano fattispecie con condizioni diverse da quelle per cui è causa.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 2104 del 28.11.2018

IRAP - Oneri corrisposti dagli esercenti attività commerciali alle banche - Fruizione dei servizi di incasso tramite moneta elettronica - Natura commerciale - Valore della produzione - Deducibilità

Gli oneri corrisposti dagli esercenti attività commerciali alle banche per la fruizione dei servizi di incasso tramite moneta elettronica hanno natura commerciale, rappresentando il costo di un servizio per l'incasso che gli Istituti di Credito mettono a disposizione degli esercenti tramite il dispositivo elettronico detto POS o terminale di pagamento, con conseguenziale deducibilità ai fini del calcolo del valore della produzione in materia di IRAP.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VII - sentenza n. 702 del 20.5.2019

IRAP - Indeducibilità del costo del lavoro - Appalti di servizi - Non sussiste

La deducibilità prevista, in deroga al generale principio di indeducibilità del costo del lavoro, dall'art. 1.1, c. 1, lettera a), nn. 2), 3) e 4, del d.lgs. n. 446/1997 è esclusa per le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti mentre spetta alle imprese che operano in tali settori non in base a concessioni ma in base ad appalti di servizi.

Alla luce del diritto dell'Unione europea, va qualificato come appalto di servizi, e non come concessione di servizi, il contratto di gestione dei rifiuti urbani che preveda che l'attività svolta sia remunerata integralmente dall'amministrazione, di modo che non gravi sull'operatore economico il rischio d'impresa. In tali contratti il corrispettivo dovuto all'impresa è sempre predeterminato, prescindendo dalla riscossione dei canoni e delle imposte dovute dai contribuenti e quindi senza che sia assunto alcun rischio d'impresa.

2.4. Rimborso

Commissione tributaria provinciale di Cremona - Sez. II - sentenza n. 150 del 25.10.2018

Rimborso IRAP - mancanza requisiti stabile organizzazione

La presenza di un dipendente che svolge attività di disbrigo di pratiche amministrative, tipiche di una segretaria, non rileva come presupposto per l'assoggettamento al tributo IRAP, anche se il rapporto è a tempo pieno, essendo rilevante la qualità e non la quantità dell'apporto prestatato dal dipendente. (Conf. Cass. n. 9451/2015; Cass. n. 17430/2016; Cass. n. 17191/2016; Cass. n. 17506/2016).

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. III - sentenza n. 910 del 5.2.2019

IRAP - Istanza di rimborso - Termini - Individuazione - Decorrenza - Dal versamento del saldo - Esclusione

In tema di IRAP, l'istanza di rimborso dell'imposta, ritenuta illegittimamente versata, va presentata dal contribuente entro il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973, in quanto l'art. 25 del d.lgs. n. 446/1997, istitutivo del tributo, stabilisce che, fino a quando non abbiano effetto eventuali leggi regionali, "per le attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia d'imposte sui redditi. Tale termine decorre dalla data in cui fu effettuato lo specifico versamento di cui si richiede il rimborso e non dal versamento del relativo saldo.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. VII - sentenza n. 147 del 4.3.2019

IRAP - Agevolazioni - Fondazioni - Art. 25 d.lgs. n. 367/1996 - Applicabilità - Non sussiste - Conseguenze - Istanza di rimborso - Rigetto - Legittimità

In materia di base imponibile IRAP l'art. 25 del d.lgs. n. 367/1996, che prevede l'esclusione dall'imposizione sui redditi dei proventi percepiti dalle fondazioni nell'esercizio di attività commerciali svolte in conformità ai propri scopi istituzionali, non è applicabile all'IRAP, non essendo questa un'imposta sul reddito, bensì un'imposta reale calcolata sul valore della produzione netta. Ne consegue la legittimità del diniego opposto all'istanza di rimborso presentata dalla fondazione.

CAPITOLO III

IVA E TRIBUTI DOGANALI

| | |
|--|----|
| 1. L'Imposta sul valore aggiunto | 64 |
| 1.1. Presupposti applicativi del tributo | 64 |
| 1.1.1. Operazioni esenti | 65 |
| 1.1.2. Operazioni fuori campo | 67 |
| 1.1.3. Operazioni escluse | 67 |
| 1.1.4. Operazioni intracomunitarie | 69 |
| 1.1.5. Operazioni ad aliquota agevolata | 71 |
| 1.2. Soggetti passivi | 71 |
| 1.3. Base imponibile | 72 |
| 1.4. Obblighi formali e sostanziali | 73 |
| 1.4.1. La detrazione | 75 |
| 1.4.1.1. Le frodi carosello | 80 |
| 1.4.1.2. Le operazioni inesistenti | 83 |
| 1.4.1.3. Il regime del margine | 89 |
| 1.4.1.4. Il regime del "reverse charge" | 90 |
| 1.5. Il rimborso | 90 |
| 2. I tributi doganali | 97 |

1. L'Imposta sul valore aggiunto

1.1. Presupposti applicativi del tributo

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. II – sentenza n. 192 del 20.3.2019

IVA – Principio di territorialità – Deroga prevista dall'art. 72 del d.p.r. n. 633/1972 – Limiti

In tema di deroghe al principio di territorialità previste dall'art. 72 del d.p.r. n. 633/1972, non sono considerate imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei quartieri generali militari internazionali ed organismi presenti sul territorio nazionale in esecuzione di trattati militari nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali. Ne consegue che il principio della immunità fiscale relativa di cui gode uno Stato nei confronti di un altro Stato, in Italia, è limitata all'esistenza di una connessione funzionale tra l'attività esercitata e le mansioni e gli obiettivi istituzionali propri del soggetto di diritto internazionale. Pertanto, le prestazioni di natura privatistica - quali le cessioni di pasticceria e gelateria al personale civile e militare della base *Army and Air Force Exchange Service*, di stanza presso la caserma Ederle di Vicenza - non possono godere della non imponibilità ai fini IVA, non sussistendo connessione alcuna tra le cessioni e/o prestazioni fornite e le attività istituzionali della Nato.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. III – sentenza n. 2154 del 16.5.2019

IVA – regime di non imponibilità – cessione di beni con clausola “franco fabbrica” – uscita delle merci dal territorio nazionale – prova – obblighi di controllo e vigilanza del cedente dopo la cessione – inesistenza

Il documento sacro che attesta la prova idonea e sufficiente a dimostrare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato è il documento di trasporto C.M.R.. L'onere della prova che incombe sul cedente nel caso di cessione “franco fabbrica” non può estendersi all'infinito, anche dopo che questi si è materialmente spogliato della merce consegnandola al vettore, dovendosi escludere che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. IV – sentenza n. 1037 del 20.7.2018

IVA - Cessione all'esportazione - Furto della merce avvenuto in Italia - Operazione qualificabile come “interna” - Recupero dell'IVA nei confronti del venditore - Legittimità

Nel caso di una cessione all'esportazione, se si verifica un furto della merce durante il trasporto effettuato con mezzi propri dall'acquirente (o tramite vettore), l'operazione si considera comunque conclusa avendo avuto l'acquirente stesso la disponibilità del bene. In tale ipotesi, però, se una volta conclusa la transazione, la sparizione della merce si è comunque verificata in Italia, l'operazione va qualificata come “operazione interna”, e quindi deve essere assoggettata ad IVA, con conseguen-

te legittimità del recupero dell'imposta nei confronti del venditore (salve le eventuali lagnanze dell'acquirente che potrebbe reclamare la non imponibilità in quanto oggetto di furto).

1.1.1. Operazioni esenti

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VIII – sentenza n. 1357 del 9.7.2018

IVA - Coassicurazione - Delega gestione del rapporto ad una impresa coassicuratrice - Ordinarietà rapporto - Esenzione IVA - Art. 10, c. 1 n. 2 d.p.r. n. 633/1972 - Operatività

In caso di coassicurazione la delega per la gestione del rapporto ad una delle imprese coassicuratrici rientra nella ordinarietà del rapporto e fa parte dello stesso con il consenso dell'assicurato che sottoscrive il contratto e che si avvale degli stessi servizi. Ne deriva che non sussistono le condizioni per considerare estraneo al rapporto assicurativo la regolazione dei costi connessi allo stesso con conseguenziale esenzione dall'Iva ai sensi dell'art.10, c. 1, n. 2 d.p.r. n. 633/1972.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IV – sentenza n. 3587 del 9.8.2018

IVA – Cessione immobile in fase di costruzione – Strumentalità all'esercizio dell'impresa assente – Esenzione – Non sussiste

La cessione di un immobile è imponibile ai fini IVA se, come nel caso di specie, al momento della vendita il fabbricato è ancora in fase di costruzione e solo dopo l'acquisto ne vengono ultimati i lavori. La circostanza che l'immobile non sia ancora entrato nel ciclo produttivo dell'azienda al momento della vendita, difatti, esclude la possibilità di poterne affermare la strumentalità all'esercizio dell'attività di impresa, precludendo conseguentemente l'applicazione dell'esenzione prevista ai fini IVA per la cessione di fabbricati strumentali.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. V – sentenza n. 1269 del 26.9.2018

IVA - Operazioni di assicurazione - Commissioni di delega - Contratto di coassicurazione - Esenzione – Sussiste

Nel caso in cui l'assicurazione di un rischio sia ripartito fra più imprese di assicurazione mediante un contratto c.d. di "coassicurazione" e la gestione del rapporto con l'assicurato, ivi inclusa l'istruttoria della pratica dell'eventuale sinistro, sia delegata a una di dette compagnie, i corrispettivi dovuti a quest'ultima sono esenti da IVA in quanto (ex art. 10, c. 1, n. 9, d.p.r. n. 633/1972) vengono incassati a fronte dell'esecuzione di "operazioni di assicurazione e riassicurazione".

Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia – Sez. XVII – sentenza n. 4273 del 11.10.2018

IVA – Contratti di coassicurazione – Natura – Esenzione ex art. 10, d.p.r. n. 633/1972

Nell'ambito di rapporti di coassicurazione le prestazioni rese dalla delegata alle deleganti devono essere ricondotte alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni assicurative.

Il concetto di intermediazione deve essere riferito a tutte le ipotesi contrattuali che comportano, comunque, un'interposizione in ambito assicurativo.

Infatti la coassicurazione è una particolare configurazione del contratto assicurativo, adattata all'esigenza di ripartire il rischio assicurato fra le compagnie coassicuratrici, semplificando i rapporti fra queste e l'assicurato.

Pertanto al compenso denominato "Commissione di delega" si rende applicabile l'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10, c. 1, n. 2, d.p.r. n. 633/1972.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 4600 del 26.10.2018

IVA – Rapporto di coassicurazione – Operazioni esenti – Servizi accessori – Esenzione – Sussiste

La circostanza che un mediatore o un intermediario di assicurazione non intrattenga con le parti del contratto di assicurazione o di riassicurazione alla cui conclusione contribuisce un rapporto diretto ma solamente un rapporto indiretto per il tramite di un altro soggetto, a sua volta in relazione diretta con una di dette parti e al quale tale mediatore o intermediario sia legato contrattualmente, non osta a che la prestazione fornita da quest'ultimo sia esonerata dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi di detta disposizione (Corte di Giustizia UE, sentenza 7 aprile 2008).

Ne deriva che, se sono esenti le operazioni svolte per attività meramente sussidiarie a quella assicurativa in senso stretto, del pari devono considerarsi esenti le operazioni che ne sono accessorie (nella specie, prestazioni di accertamento del danno e pagamento dell'indennizzo) e che costituiscono un *unicum* con il contratto di (co)assicurazione.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IV – sentenza n. 340 del 8.5.2019

IVA – Operazioni di acquisto di crediti tributari da procedure fallimentari – Assoggettabilità all'imposta – Non sussiste – Non imponibilità – Legittimità – Sussiste

In materia di imponibilità IVA delle operazioni di acquisto di crediti tributari da procedure fallimentari, non è sostenibile l'assunto dell'ufficio impositore che le ritiene soggette all'imposta, ancorché esenti quali operazioni di finanziamento e rientrando nel calcolo del *pro-rata* di detraibilità. Invero, nel caso di specie, le operazioni contestate configurano veri e propri acquisti di crediti pro-soluto, poiché anche se i crediti acquistati sono potenzialmente certi nella riscossione, posto

che l'erario è solvibile per definizione, tale condizione di solvibilità non elimina il rischio di non vedere soddisfatto integralmente il credito.

1.1.2. Operazioni fuori campo

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 1334 del 12.10.2018

IVA - Associazione sportiva dilettantistica - Hangaraggio - Attività commerciale - Non sussiste

Non sono commerciali attività di *hangaraggio* e manutenzione velivoli svolti da ASD nei confronti dei soci, quando si tratta di attività istituzionali previste dallo statuto dell'associazione.

1.1.3. Operazioni escluse

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXIV - sentenza n. 3504 del 30.7.2018

IVA - Sconto - Esclusione da base imponibile - Accordo successivo - Sussiste

Dal computo della base imponibile ai fini IVA va escluso, ai sensi dell'art. 15 d.p.r. n. 633/1972, il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto in conformità ad un accordo tra le parti; accordo che può anche essere successivo al contratto originario se ciò è previsto dalle parti o dalla prassi commerciale del settore.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2843 del 11.12.2018

IVA - caparra confirmatoria - esclusione dal campo di applicazione dell'imposta - consegua. Caparra confirmatoria - riqualificazione come anticipo del prezzo - onere probatorio - spetta all'Ufficio

È esclusa dal campo di applicazione IVA la caparra confirmatoria versata a garanzia del buon esito di una operazione commerciale non potendo essa essere riqualificata come anticipo del prezzo pattuito qualora tale diversa definizione non trovi suffragio su documenti e prove producibili in giudizio. (Nel caso di specie la prestazione pecuniaria era stata effettuata nel quadro di un contratto di permuta immobiliare l'ufficio riteneva che la caparra versata fosse in realtà un anticipo del prezzo pattuito fra le parti).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VIII - sentenza n. 2870 del 17.12.2018

IVA - plafond - formazione - cessione all'esportazione - contestazione specifica - è necessaria

Qualora l'ufficio ritenga che specifiche cessioni non rientrino nella formazione del plafond IVA del contribuente in quanto non equiparabili alla cessione all'esportazione o alle operazioni a questi assimilate, ha l'onere di individuarle in modo specifico e di argomentare in modo puntuale le ragioni secondo le quali le medesime operazioni non possono essere ascritte a quelle previste dal legislatore. (Nel caso di specie il contribuente vendeva apparecchiature edili a un committente straniero, curando all'estero la spedizione e la posa in opera. L'ufficio riteneva che queste operazioni non potessero essere assimilate alle cessioni all'esportazione in quanto i beni venduti erano oggetto di assemblaggio all'estero, e quindi l'operazione in sé e per sé considerata dovesse essere esclusa dal campo di applicazione IVA in difetto del requisito di territorialità).

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XX - sentenza n. 294 del 17.1.2019

Avviso di accertamento - IVA - Sconto sul prezzo di vendita e premi di fine anno - Trattamento fiscale - Differenze

La distinzione tra lo sconto sul prezzo che comporta l'applicazione dell'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972 e il premio di fine anno che, invece, è escluso da Iva, risiede nella circostanza secondo la quale il primo deve incidere direttamente sul prezzo del bene, riducendone l'ammontare dovuto per ciascuna operazione, mentre il premio o abbuono di fine anno deve consistere in un'elargizione in denaro che è riconosciuta al cliente in relazione al raggiungimento di un determinato fatturato, ovvero anche solo per incentivarlo a futuri acquisti.

Commissione tributaria provinciale di Avellino - Sez. II - sentenza n. 78 del 29.1.2019

IVA- Indennizzo Cassa Nazionale di previdenza ed assistenza forense - Tassabilità Esclusione

L'indennizzo erogato dalla cassa Nazionale di Previdenza ed assistenza forense ex art. 18 c. 2 l. n. 141/1992 costituisce un'indennità di malattia e non reddito di lavoro autonomo e pertanto non è tassabile ai fini IVA.

Commissione tributaria provinciale di Aosta - Sez. I - sentenza n. 4 del 8.2.2019

IVA - Esportazioni- Ambito di prova - Documenti di origine privata - Esclusione

Si configura come estranea al contesto tributario l'eventuale trasgressione, da parte del contribuente verificato, di vincoli di natura contrattuale, non soggetti alla disciplina dell'ordine pubblico, stipulati con le ditte fornitrici e distributrici degli articoli negoziati. La vigente norma imperativa, nel mentre impone la produzione della prova della destinazione della merce all'esportazione nelle cessioni di cui all'art. 8, primo comma, lett. a), d.p.r. n. 633/1972, prova da fornire tramite documen-

tazione doganale, tollera che essa prova possa essere fornita aliunde, con ogni mezzo che abbia il requisito della certezza e incontrovertibilità, quale fra gli altri l'attestazione di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, mentre sono inidonei documenti di origine privata (cfr. Cass., 30 gennaio 2018, n. 2259).

1.1.4. Operazioni intracomunitarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. II – sentenza n. 3844 del 17.9.2018

IVA – Cessioni intracomunitarie – Mancata indicazione del codice identificativo del cessionario – Non imponibilità – Sussiste

Ai fini del riconoscimento della non imponibilità ai fini IVA delle cessioni intracomunitarie, la procedura di attribuzione del codice identificativo del cessionario, pur rimanendo centrale ai fini della sussumibilità dell'operazione nell'ambito di quelle regolate dal d.l. n. 331/1993, artt. 41 e 50, non può determinare, se mancante, il venir meno della possibilità di inquadrare la cessione nell'ambito di quelle intracomunitarie, allorché l'operatore provi in modo rigoroso tutti i requisiti sostanziali della normativa di settore sulla base degli elementi ritualmente prodotti nel corso del procedimento.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 4027 del 26.9.2018

Operazioni intracomunitarie – Operazioni non imponibili – Iscrizione al VIES – Requisito formale – Non rilevante

Operazioni intracomunitarie – Operazioni non imponibili – Valore probatorio – Prova della cessione – Elenchi Intrastat

L'assenza dei requisiti formali, come la mancata iscrizione al VIES, non costituisce ostacolo per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA in caso di cessioni intracomunitarie, salvo che si sia in presenza di una consapevole partecipazione ad una frode, ovvero la violazione del requisito formale impedisca la prova dell'esistenza di quelli sostanziali.

Nell'assenza dei requisiti probatori richiesti (elenchi Intrastat, trasporto dei beni al di fuori del territorio dello Stato cedente, passaggio di proprietà dal cedente al cessionario, onerosità dell'operazione), ovvero di quelli che il giudice comunitario considera condizioni sostanziali irrinunciabili per attestare la natura di cessione intracomunitaria, la detassazione di tale operazione intracomunitaria può essere messa in discussione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 2885 del 27.9.2018

Accertamento – Territorialità Iva – Cessione intra-extra UE – Non imponibilità – Sussiste – Onere della prova avvenuta cessione a carico del contribuente – Sussiste.

L'onere della prova circa l'effettività dell'avvenuta cessione intra o extra comunitaria incombe sul soggetto che richiede la non imponibilità, vale a dire, a seconda dei casi, il soggetto venditore intracomunitario ovvero l'esportatore. In ambito comunitario costituiscono una prova adeguata del trasferimento le lettere di vettura internazionale controfirmate dall'acquirente, mentre, la prova adeguata delle operazioni extracomunitarie è fornita dal documento doganale, dalla vidimazione dell'ufficio doganale sulla fattura ovvero, in alternativa, mediante messaggio elettronico della dogana di esportazione.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna – Sez. II – sentenza n. 249 del 15.10.2018

IVA – Cessione intracomunitaria di un bene autonomamente mobile – Prova dell'avvenuto trasferimento fisico del bene in altro Stato UE – È sufficiente una qualunque documentazione che fornisca una ragionevole certezza dell'avvenuta esportazione

Alla vendita di un'imbarcazione ad un cliente soggetto passivo d'imposta in un Paese UE senza sbocchi sul mare non può essere negato il beneficio della non imponibilità ex art. 41 del d.l. n. 331/1993 perché, mancando una specifica dichiarazione dell'acquirente dell'avvenuto trasferimento nel proprio Paese, non vi è prova del movimento fisico dei beni tra Stati membri. La cessione deve essere ritenuta intracomunitaria se il contribuente dimostra, con appropriata documentazione, che il bene è stato iscritto nel pubblico registro dello Stato estero e, con l'approdo in un porto di un altro Paese, è uscito dal territorio italiano.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. VI – sentenza n. 266 del 24.1.2019

IVA – Iva intracomunitaria – Iscrizione VIES – Presupposto – Non sussiste

L'iscrizione all'archivio informatico VIES, richiesto ai fini dell'imponibilità di un'operazione intracomunitaria è presupposto meramente formale. La sua mancanza non comporta da sola l'applicazione dell'Iva nazionale, a meno della presenza di altri elementi sostanziali riguardanti ipotesi di comprovati comportamenti evasivi/elusivi ed alla presenza di comprovati elementi di frode, valutando al tal fine il comportamento tenuto dal contribuente, come la collaborazione e la buona fede dimostrata in sede di verifica, compreso quello di aver adempiuto a tutti gli oneri sostanziali e formali legati all'operazione, non ultimo la trasmissione del modello INTRA.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XV – sentenza n. 1441 del 14.2.2019

IVA – Cessione di beni intracomunitaria – Territorialità dell'imposta – Non imponibilità – Vendita con clausola “franco fabbrica” – Diritto esenzione IVA – Onere della prova del cedente

In tema di IVA e nelle fattispecie di cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41 del d.l. n. 331/1993, conv. dalla l. n. 427/1993, il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario o, in mancanza, di fornire adeguata prova della propria buona fede, potendo essere negata l'esenzione, solo ove risulti, in base ad elementi

oggettivi, che il contribuente sapeva (o avrebbe dovuto sapere) che l'operazione effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non abbia adottato tutte le misure ragionevoli per evitare di parteciparvi. In caso di vendita con clausola "franco fabbrica", il cedente ha diritto all'esenzione Iva ove fornisca la prova documentale rappresentativa dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di "fatti secondari", da cui desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 452 del 21.5.2019

IVA - Scambi intracomunitari - L'esenzione spetta anche se il soggetto passivo non è iscritto al VIES - Sussiste - Prevalenza indirizzo sostanzialista Corte di Giustizia UE - Sussiste - Obbligatorietà iscrizione al VIES a decorrere dal 1° gennaio 2020 - Sussiste

Secondo l'indirizzo prevalente della Corte di Giustizia UE - confermato dalla sentenza C-21/16 del 9 febbraio 2017 - l'iscrizione al VIES del soggetto passivo IVA non è una condizione per l'applicazione della non imponibilità, sempreché siano soddisfatte le condizioni essenziali sostanziali (cedente/cessionario soggetti passivi IVA, fuoriuscita del bene, bene nella disponibilità del cessionario). Ai sensi degli articoli 131 e 138 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, l'amministrazione tributaria non può negare l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di destinazione e titolare di un numero di identificazione valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al VIES e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari. Dal 1° gennaio 2020, invece, l'iscrizione al VIES sarà un requisito obbligatorio per ottenere l'esenzione.

1.1.5. Operazioni ad aliquota agevolata

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 1449 del 8.11.2018

IVA - Traghetti - Trasporto passeggeri - Agevolazioni - Auto al seguito - Sussiste

Ai fini IVA, è applicabile anche alle prestazioni di trasporto di veicoli il trattamento tributario agevolato, previsto dal d.p.r. n. 633/1972 anche alla luce del nuovo comma 4-*quater* dell'art. 1 del d.l. n. 50/2017 (convertito in l. n. 96/2017) previsto le prestazioni di trasporto passeggeri.

1.2. Soggetti passivi

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 2002 del 21.6.2019

Soggetti passivi IVA – Società in house

Le società *in house* delle aziende sanitarie locali devono ritenersi soggetti passivi Iva in virtù degli artt. 9 e 13 della direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, e dell'art. 4 del d.p.r. n. 633/1973, in quanto operano in regime di diritto privato e non sono titolari di prerogative pubbliche.

1.3. Base imponibile

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 2808 del 21.9.2018

IVA - Variazione base imponibile - Atti tipici - Onere della prova - Criteri

Le variazioni in diminuzione della base imponibile IVA relativa a fatture già emesse sono possibili limitatamente al ricorrere dei tipici eventi descritti dalla norma di riferimento, ovvero dall'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972, poiché gli stessi devono essere ricollegabili senza incertezze o dubbi all'operazione modificata. Il relativo onere probatorio grava sul contribuente che deve, pertanto, individuare e comprovare gli atti giustificanti la necessità di variazione dell'imponibile in diminuzione.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XII – sentenza n. 1676 del 11.4.2019

IVA – Cessioni di beni e prestazioni di servizi – Base imponibile – È il corrispettivo pagato – Ipotesi di pagamento con utilizzo di buoni – Corrisponde al valore nominale dei buoni diminuito dello sconto eventualmente praticato al momento della vendita dei medesimi

Ai fini IVA, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine; in caso di utilizzo di buoni in pagamento del prezzo d'acquisto, il reale controvalore in denaro rappresentato dal buono va desunto dall'operazione iniziale di vendita del buono stesso ed è pari al valore nominale del buono diminuito dello sconto eventualmente praticato in quella fase.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna – Sez. IV – sentenza n. 425 del 26.6.2019

IVA – Base imponibile – Diritti d'imbarco – Servizio di trasporto - Integrazione – Sussiste

Una corretta interpretazione della normativa nazionale, condotta anche alla luce delle più recenti interpretazioni della disciplina in materia di IVA da parte della Corte di Giustizia UE, consente di affermare, che l'obbligo di pagamento dei diritti incombe direttamente e necessariamente sul vettore in ogni ipotesi di movimento degli aeromobili privati e delle persone negli aeroporti nazionali aperti al traffico aereo civile; tale fatto evidenzia in maniera incontrovertibile il nesso diretto con la prestazione del servizio di trasporto, in base alle precisazioni della Corte di giustizia: il pagamento dei diritti va dunque ad integrare un elemento di costo direttamente connesso alla prestazione del

servizio, indipendentemente dalle diverse modalità prescelte per la sua traslazione sul passeggero, di guisa che esso comunque contribuisce a formare la base imponibile dell'imposta, anche qualora s'intendano configurare i diritti che ne sono oggetto come tributo.

In concreto, quindi, i diritti di imbarco corrisposti dal vettore aereo, che ne trasla il costo sul passeggero, vanno compresi nella base imponibile IVA concernente le somme riscosse dal vettore per l'espletamento del servizio di trasporto, con la conseguenza: da un lato, che sarebbe errato correlare l'esclusione dell'imponibilità ai fini IVA all'esclusione della natura di corrispettivo dei diritti d'imbarco, giacché i diritti comunque concorrono, indipendentemente dalla loro configurazione, ad integrare la base imponibile; dall'altro, che sarebbe parimenti errato ritenere che lo svolgimento del servizio di trasporto da parte della compagnia aerea possa prescindere dall'attività di riscossione dei diritti d'imbarco, in quanto il vettore è tenuto al pagamento dei diritti d'imbarco giustappunto quando si verifica il presupposto di legge del movimento degli aeromobili privati e delle persone negli aeroporti nazionali aperti al traffico aereo civile, che è anche il presupposto di fatto che consente l'espletamento della sua prestazione.

1.4. Obblighi formali e sostanziali

Commissione tributaria provinciale di Milano - Sez. XVII - sentenza n. 3519 del 9.8.2018

Sanzioni in capo al committente per errata emissione di fatture da parte del cedente

Il committente/cessionario è punibile con sanzione di carattere amministrativo ai sensi dell'art. 6, c. 8, d.lgs. n. 471/1997 solo per irregolarità formali della fattura emessa dal cedente. Il controllo a cui il soggetto ricevente la fattura è tenuto verte infatti solo sui requisiti essenziali tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi scambiati, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota applicata, l'ammontare della imposta e dell'imponibile. Non è invece tenuto ad un controllo sostanziale in merito alla qualificazione fiscale dell'operazione, che compete esclusivamente all'emittente della fattura, il quale valuta la corretta fattispecie giuridica della operazione qualificandola alternativamente operazione imponibile/non imponibile/esente.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VI - sentenza n. 2822 del 21.9.2018

IVA - Omessa dichiarazione - Violazione meramente formale - Esibizione della contabilità regolarmente tenuta - Credito - Sussiste

Ai fini IVA, l'omessa presentazione della dichiarazione, pur sanzionabile specificamente, non può, di per sé, annullare o confiscare le somme a credito verso l'Erario, costituendo una violazione meramente formale, sanzionabile ma emendabile con la contabilità regolarmente tenuta.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. III – sentenza n. 5155 del 26.11.2018

IVA – Omessa dichiarazione – Credito IVA – Risultanza scritture contabili – Compensazione – Possibilità

L'omessa presentazione della dichiarazione IVA annuale e, quindi, la mancata esposizione dell'ecedenza IVA maturata, non comporta la decadenza dal diritto di recuperare il relativo credito mediante compensazione nella dichiarazione per l'anno successivo se tale credito risulta dalle scritture contabili.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IV – sentenza n. 5585 del 21.12.2018

Omessa dichiarazione – Credito IVA – Riconoscimento – Liquidazione periodica

Ai fini della detraibilità dell'IVA è necessaria la effettività degli acquisti da un soggetto passivo e l'utilizzazione di detti beni per finalità proprie (operazioni imponibili). Infatti, laddove il rapporto di natura tributaria con il fisco scaturisca da un'operazione lecita ed effettiva, gli obblighi che ne derivano (dichiarazione, registrazione, etc.) hanno solamente una funzione illustrativa dei relativi dati al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di poter verificare agevolmente gli stessi onde procedere alla riscossione delle imposte. Di conseguenza, se la dichiarazione è stata omessa, ma si dimostra che il relativo credito è derivato da acquisti inerenti l'attività d'impresa, il contribuente ha diritto a recuperarla, specie se lo stesso credito emerge dalle liquidazioni periodiche regolarmente presentate.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 190 del 13.3.2019

Accertamento IVA - Detrazione dei costi carburante per autotrazione

Con la sentenza in esame i giudici di appello, confermando la sentenza di primo grado, hanno affermato che gli acquisti dei prodotti petroliferi per autotrazione non effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione sono esclusi dalla disciplina tributaria dettata per la compilazione delle schede carburanti. L'ufficio, pertanto, non può - per analogia - pretendere dal contribuente che quest'ultimo compili le schede carburanti, previste solo per gli acquisti effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 870 del 22.3.2019

IVA - Omessa presentazione del Modello Intra 1-bis - Dimostrazione dei presupposti sostanziali di non imponibilità - Violazione meramente formale - Sussiste

L'inadempimento dell'obbligo di trasmissione del modello Intra 1-bis, da parte del cedente all'esportazione, si colloca sul piano della violazione di una prescrizione formale, ove lo stesso, pur non avendo adempiuto al relativo obbligo di compilazione e trasmissione, sia stato in grado di fornire

la prova delle condizioni sostanziali cui la direttiva comunitaria ricollega l'applicabilità del regime fiscale di non imponibilità.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 443 del 10.7.2019

Tributi erariali indiretti - Rimborsi - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - obblighi dei contribuenti - Debito e credito IVA - Società controllante e controllata - Procedura di Compensazione - Prestazione di garanzie - Necessità - Omissione - Conseguenze

In tema di pagamento dell'IVA mediante compensazione infragruppo, la prestazione della cauzione ha carattere obbligatorio e costituisce un elemento sostanziale della fattispecie compensativa, sicché è legittima l'irrogazione della sanzione prevista per il mancato versamento dell'imposta, senza che ciò comporti violazione dei principi comunitari di proporzionalità e neutralità dell'IVA. (In motivazione la Ctr ha specificato che per l'irrogazione della sanzione non è nemmeno necessaria la previa contestazione, essendo sufficiente l'iscrizione a ruolo).

1.4.1. La detrazione

Commissione tributaria regionale per la Campania - sentenza n. 7173 del 5.7.2018

IVA - Detrazione - Operazione erroneamente assoggettata ad IVA anziché al regime d'inversione contabile - Esclusione della detrazione nel caso in cui il venditore abbia versato l'imposta all'Erario

In applicazione della sentenza del 26/04/17, causa C-564/15, Tibor Farkas, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, "le disposizioni della dir.2006/112, come modificata dalla dir. 2010/45, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, l'acquirente di un bene venga privato del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto che ha indebitamente versato al venditore sulla base di una fattura redatta conformemente alle norme relative al regime ordinario dell'imposta sul valore aggiunto, benché l'operazione rilevante fosse soggetta al meccanismo dell'inversione contabile, nel caso in cui il venditore ha versato detta imposta all'Erario", con la precisazione che qualora il rimborso, da parte del venditore all'acquirente, dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente fatturata diventi impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del venditore, l'acquirente è legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 4865 del 10.7.2018

IVA - Fattura - Prestazioni - Lavori eseguiti - Fornitore in fase pre-fallimentare - Nota di credito - Rivalsa - Detrazione - Sussiste

La fattura dimostra che i lavori sono stati effettivamente eseguiti e che può essere detratta l'Iva anche se successivamente gli interventi vengono sospesi a seguito delle vicende societarie del for-

nitore in situazione pre-fallimentare che ha portato alla disdetta del contratto. La fattura, infatti, è documento che dà diritto alla detrazione e alla deduzione del costo e non conta l'emissione della nota di credito senza rivalsa.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna – Sez. V – sentenza n. 815 del 11.9.2018

IVA – Detrazione – Aliquota errata – Rilevanza – Non Sussiste

In basi ai principi comunitari l'imposta quand'anche erroneamente addebitata in rivalsa può, nonostante ciò, essere detratta proprio perché l'art. 19, d.p.r. n. 633/1972 ammette in detrazione l'imposta assoluta o dovuta dal cessionario o comunque a lui addebitata a titolo di rivalsa senza rilevanza di eventuali errori commessi nell'addebito dell'imposta.

Diversamente operando, come pretende l'ufficio, si potrebbe ipotizzare un indebito arricchimento da parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto, per un verso, questa si trova ad incamerare l'imposta addebitata in fattura dal prestatore nella contestata misura del 20% e, dall'altro verso, recupera con l'accertamento l'ulteriore 10% negato in detrazione al cessionario, arrivando all'assurdo che, per il cumulo delle due azioni anzidette, l'erario andrebbe ad introitare l'imposta addirittura nella misura del 30 % a fronte di un'aliquota indicata dallo stesso ufficio nel 10%.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 4013 del 26.9.2018

IVA – Irregolarità documentazione contabile – Detrazione – Presentazione dichiarazione annuale

La presentazione della dichiarazione IVA, costituisce requisito essenziale e non altrimenti sostituibile per la successiva detrazione del credito d'imposta in esso debitamente riportato.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XVIII – sentenza n. 5121 del 23.11.2018

IVA – Detrazione dell'imposta – Reverse charge – Obblighi sostanziali – Necessità – Requisiti formali – Omissione – Non incidenza

In materia di IVA, il principio della neutralità d'imposta impone il soddisfacimento degli obblighi sostanziali richiesti dalla legge per la concessione della detrazione dell'imposta, indipendentemente dall'omissione di taluni requisiti formali. In ipotesi di triangolazione, ove le operazioni sono soggette ad inversione contabile, il cessionario, quale soggetto su cui è trasferito l'obbligo d'imposta, deve integrare la fattura ricevuta con gli elementi prescritti dall'art. 46 d.l. n. 331/1993, per poi annotarla, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti. In assenza di limiti, oggettivi o soggettivi, all'esercizio della detrazione, l'operazione è fiscalmente neutrale in quanto l'imposta a debito è pari a quella a credito. Nel caso in cui il contribuente violi taluna delle prescrizioni formali previste in materia, tale infrazione è irrilevante per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta qualora l'Amministrazione finanziaria disponga egualmente delle informazioni necessarie per appurare che il soggetto passi-

vo, in quanto destinatario delle transazioni commerciali, è contemporaneamente debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre tale imposta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2852 del 12.12.2018

IVA - cessioni circolari - ratio - incentivo commerciale - rebate - frode - non sussiste - diritto alla detrazione permanente

È fondata economicamente l'operazione commerciale in forza della quale due operatori economici appartenenti allo stesso gruppo vendono fra di loro gli stessi beni in un periodo di tempo straordinariamente limitato, per lo stesso corrispettivo, concretizzando una operazione circolare (non fraudolenta) qualora tale operazione permetta uno di loro di beneficiare di un incentivo alle vendite promesso da un soggetto terzo non residente (cd. *rebate*).

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. II - sentenza n. 5444 del 12.12.2018

Diritto di detrazione - Onere della prova in tema di frodi IVA - Necessità di elementi almeno presuntivi

In tema di frodi IVA, al fine di negare il diritto alla detrazione al contribuente l'onere probatorio che si richiede all'Amministrazione finanziaria, è quello di provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, gli elementi oggettivi dai quali emerga che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto.

La semplice rappresentazione del fatto che l'appellante non avrebbe adeguatamente verificato le controparti contrattuali non costituisce un elemento, neppure presuntivo, dal quale desumere che lo stesso sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che i fornitori erano coinvolti in una frode.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XI - sentenza n. 9376 del 20.12.2018

IVA - Locazioni di fabbricati esenti da IVA - Partecipazione al calcolo della percentuale di detrazione

Per un'impresa avente come attività propria la locazione di fabbricati, la locazione di un fabbricato esente da IVA non può essere esclusa dal calcolo della percentuale di detrazione, con la conseguenza che, se in un dato anno l'unica operazione attiva posta in essere è costituita da detta locazione, la percentuale di detrazione è pari a zero.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XXII – sentenza n. 172 del 15.1.2019

Registrazione di fatture di acquisto – Termine per la presentazione della dichiarazione – Data successiva – Termine per la presentazione della dichiarazione tardiva – Data precedente – Diritto alla detrazione – Sussiste

La registrazione di fatture di acquisto (e il loro utilizzo in una dichiarazione integrativa), avvenuta in data successiva al termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo alla effettuazione della operazione commerciale generatrice di imposta, ma precedente al termine di 90 giorni per la presentazione di valide dichiarazioni fiscali relative a quest'ultimo periodo d'imposta, non preclude l'esercizio del diritto alla detrazione.

Sarebbe infatti irrazionale l'interpretazione che restringesse l'effetto sanante della presentazione delle dichiarazioni fiscali entro 90 giorni dal termine di legale di scadenza - ex art. 2, c. 7 d.p.r. n. 322/1998 - ai soli casi in cui il termine ordinario non sia rispettato e nessuna dichiarazione sia stata presentata. Non sarebbe conforme a ragionevolezza premiare condotte di completa evasione dell'obbligo di dichiarazione nel termine prescritto con il riconoscimento dei successivi 90 giorni di franchigia per la presentazione di dichiarazioni parimenti valide e, d'altra parte, negare effetti integrativi a dati esposti in dichiarazioni complementari presentate entro gli stessi 90 giorni dal termine di scadenza pur rispettato dalla presentazione di dichiarazione soltanto incompleta.

L'interpretazione ed applicazione delle norme rilevanti, in situazione in cui è incontrovertibile la sostanziale regolarità dei presupposti dell'imposta, è pertanto conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza ed eguaglianza nella regolazione dei rapporti tributari, nella specifica declinazione, in materia IVA, del funzionamento del diritto di detrazione in linea con il principio di neutralità dell'imposta, così come consolidato nella giurisprudenza della CGUE.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VI – sentenza n. 296 del 21.1.2019

IVA – Detrazione – Autofatturazione – Registrazioni – Natura di requisito sostanziale – Sussiste – Mancanza – Indetraibilità – Sussiste

Il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali (vale a dire quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto) quand'anche taluni requisiti formali (ovvero quelli che attengono alle modalità e al controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'imposta, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione) siano stati disattesi dal soggetto passivo; in caso di autofatturazione, le relative registrazioni, anche nel caso di reverse charge, assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda, con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'imposta a monte e la successiva detrazione dell'imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, oltre a consentire i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. VI – sentenza n. 141 del 26.2.2019

Computabile in detrazione l'eccedenza di credito IVA anche in assenza di dichiarazione

La neutralità dell'IVA comporta che, pur in mancanza della dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta sia riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente dimostri tutti i requisiti sostanziali per la detrazione e quindi che si tratti di acquisti finalizzati ad operazioni imponibili. L'eccedenza di credito IVA maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto - fermo restando il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa, a norma del richiamato art. 55 del d.p.r. n. 633/1972. Il contribuente avrà, comunque, sempre la possibilità di richiedere la restituzione del credito Iva attraverso la procedura di rimborso di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992, entro i termini ivi previsti.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IX – sentenza n. 163 del 11.3.2019

IVA – Liquidazione dell'imposta – Detraibilità – Pro-rata in relazione alle operazioni esenti effettuate – Occasionalità dell'operazione – Applicazione – Non sussiste

In materia di detraibilità dell'IVA sugli acquisti, l'applicazione del *pro-rata* relativamente alle operazioni esenti effettuate trova un limite nell'occasionalità dell'operazione di finanziamento erogato dalla controllata alla società capogruppo trova conferma nell'unicità di tale operazione economica. Pertanto, la definizione della natura occasionale dell'operazione di finanziamento concessa in epoca risalente alla società capogruppo consente di escludere i relativi interessi attivi dal calcolo della percentuale di riduzione dell'IVA detraibile in ragione delle operazioni esenti effettuate.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XII – sentenza n. 2188 del 21.5.2019

IVA – Reverse charge esterno – Natura – Partita di giro che non integra alcuna movimentazione finanziaria – Detrazione – Verifica dell'inerenza dell'operazione – Non necessita

Nell'ambito della disciplina IVA, l'ipotesi di *reverse charge* c.d. "esterno", dà luogo ad una *factio iuris* in ragione della quale si fa gravare sul contribuente una imposta che, in realtà, non dovrebbe corrispondere, salvo poi legittimare una detrazione di pari valore, garantendo così la neutralità d'imposta; si realizza, dunque, una semplice partita di giro, senza la integrazione di alcuna movimentazione finanziaria e, dunque, senza che si possa ipotizzare alcun versamento di imposta da parte del contribuente che, rispettati gli obblighi normativamente previsti, può procedere alla detrazione, non dovendosi procedere alla verifica dell'inerenza, considerato che la struttura della fattispecie in questione esclude un indebito arricchimento del contribuente a danno dell'Erario.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1934 del 18.6.2019

IVA - Consorzio ATO - Acquisto beni strumentali - Connessione con le finalità imprenditoriali specifiche - Detraibilità- Sussiste

In ambito IVA, i beni strumentali acquistati dal Consorzio sono detraibili se connessi con le finalità imprenditoriali rispetto alla specifica attività dallo stesso compiuta o anche solo programmata.

1.4.1.1. Le frodi carosello

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 3371 del 19.7.2018

IVA – Operazioni inesistenti – Frodi Carosello – Onere della Prova

Nel caso di contestazione al contribuente delle c.d. “frodi carosello”, l’Amministrazione finanziaria è tenuta a provare, anche mediante l’utilizzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (p.e. il pagamento dell’IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare delle irregolarità delle operazioni. Grava invece sul contribuente, che ha portato in detrazione l’IVA, la prova contraria di aver concluso realmente l’operazione con il cedente e di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l’impiego della dovuta diligenza, di evitare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VI – sentenza n. 5877 del 12.9.2018

IVA – Operazioni di commercializzazione di rottami ferrosi – Presenza di operazioni fraudolente – Circostanze fattuali che inducono a ravvisarne la sussistenza

Nell’ambito di un complesso meccanismo di operazioni di compravendita di rottami ferrosi, alcune circostanze fattuali, valutate complessivamente – quali l’effettuazione di operazioni di acquisto e di vendita sempre nel medesimo giorno, l’assenza di impianti siderurgici o di altri impianti necessari per effettuare lavorazioni, la presenza di pagamenti effettuati con bonifico a cui fanno seguito immediatamente dopo richieste di emissione di assegni circolari per il medesimo importo, la vita breve dei soggetti che si inseriscono nella filiera distributiva – sono determinanti nella valutazione della presenza di un meccanismo di frode carosello.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 2905 del 1.10.2018

IVA - Accertamento - Operazioni soggettivamente inesistenti - Partecipazione dell’acquirente - Contatti con il rappresentante di fatto della società e non con il legale rappresentante - Prova- Non sussiste

In tema di frodi carosello, la circostanza che l'acquirente abbia intrattenuto contatti con il rappresentante della società che aveva emesso le fatture e non con il legale rappresentante è irrilevante ai fini della prova della partecipazione dell'acquirente all'operazione fraudolenta; tanto perché nei rapporti commerciali, soprattutto quando trattasi di aziende di notevole dimensione, non è affatto raro che i rapporti intercorrano con i rappresentanti. Tale modalità di agire non può essere sintomatica dell'esistenza di un sistema fraudolento, così come pure il pagamento anticipato delle forniture o l'eventuale vendita sottocosto di alcune partite di prodotto che, pertanto, non possono ritenersi fondato indicatore di consapevole coinvolgimento dell'acquirente nella vicenda evasiva.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 7116 del 16.10.2018

IVA - Frode carosello - Anello di congiunzione - Scambio di legali rappresentanti tra società - Prova - Non sussiste

Per dimostrare la frode carosello all'ufficio non basta addebitare al consorzio contribuente la funzione di «anello di congiunzione» della catena illecita messa in piedi da una controllata solo perché negli anni c'è stato uno scambio tra i rappresentanti legali delle diverse aziende, rientrando tale circostanza in una normale prassi di funzionamento delle aziende.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXIV - sentenza n. 4584 del 26.10.2018

IVA - Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti - Regime della prova - Buona fede - Rilevanza

Nel caso di contestazione al contribuente di aver partecipato a una c.d. "frode carosello" l'Amministrazione finanziaria deve provare anche per mezzo di presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni; spettando al contribuente la prova contraria di avere concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di obiettiva impossibilità, nonostante l'impiego dell'ordinaria diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni. Laddove vi sia identità tra il legale rappresentante della società utilizzatrice e quello della società cedente, non è possibile invocare la non conoscenza o non conoscibilità del carattere fraudolento delle operazioni.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIX - sentenza n. 8954 del 17.12.2018

IVA - Commerciante auto - Presunta frode carosello - Acquisti presso soggetto interposto - Normale diligenza - Preventiva adozione - Onere probatorio - Compiuto assolvimento - Rileva - *Culpa in vigilando* - Esclusione - Estraneità frode - Onere probatorio - Compiuto assolvimento - Rileva - Illegittimità recupero IVA - Consegue

È illegittimo il ricupero dell'IVA detratta dal commerciante di auto che a seguito di frode carosello provi di avere adottato, prima di porre in essere gli acquisti presso il soggetto interposto, la normale diligenza facendo escludere la propria *culpa in vigilando* e dimostrando così definitivamente la propria estraneità alla frode.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 9 del 14.1.2019

Frodi carosello - Conoscibilità - Ordinaria diligenza - Onere prova - Contribuente - Spetta

Ove l'ufficio abbia assolto al suo onere probatorio anche multindiziario (oggettiva fittizietà del fornitore, consapevolezza del destinatario trattarsi di operazione evasiva con false fatturazioni di società "cartiere") spetta al contribuente fornire la prova contraria di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (cfr. Cass. 9851/18). Con riguardo ad operazioni soggettivamente inesistenti, grava sul contribuente l'onere di provare di non sapere che il fornitore effettivo non fosse il fatturante ma altri (cfr. Cass. 30148/17).

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XX - sentenza n. 291 del 17.1.2019

Avviso di accertamento - Frodi carosello - Operazioni soggettivamente inesistenti - Tassazione degli omessi versamenti Iva - Natura di redditi diversi - Legittimità

L'importo dell'IVA omessa costituisce, per i gestori delle società coinvolte, provento rientrante nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 6, c. 1, lett. f), TUIR e, come tale, va recuperato a tassazione.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. VI - sentenza n. 1398 del 6.3.2019

Operazioni soggettivamente inesistenti - onere della prova per l'Amministrazione finanziaria presunzioni semplici o indizi - Sufficienza per il Contribuente buona fede e prova estraneità

In materia di "frodi carosello", è onere dell'Amministrazione finanziaria provare che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione poteva essere soggettivamente inesistente risultando sufficienti al riguardo presunzioni o indizi - purché gravi, precisi e concordanti - tali da indurre un normale operatore economico a sospettare della regolarità dell'operazione.

Di contro, il contribuente deve provare la propria buona fede e la sua estraneità alla fattispecie evasiva concretamente posta in essere non essendo sufficiente né il fatto di essere venuto a conoscenza delle società cartiere non direttamente ma tramite canali web né il periodico controllo circa l'iscrizione alla camera di commercio delle suddette società.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 1942 del 2.4.2019

Accertamento – Frodi carosello – Onere della prova – Distribuzione

In tema di c.d. “frodi carosello”, incombe sull’Amministrazione finanziaria l’onere di fornire la prova sia della interposizione fittizia nell’operazione commerciale posta in essere dal cessionario, prova che può essere data anche attraverso indizi che rivelino la natura di società “cartiera” dell’apparente soggetto cedente che ha emesso la fattura, sia della connivenza nella frode da parte del cessionario, sulla base di presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull’avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente.

1.4.1.2. Le operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XIX – sentenza n. 5420 del 31.7.2018

IVA – Operazioni soggettivamente inesistenti – Frode – Somministrazione di manodopera – Contratto di appalto – Dichiarazioni dei dipendenti – Legittimità dell’avviso

I lavoratori integrati nel processo produttivo dell’azienda sotto la direzione e il controllo dell’appaltante dimostrano la sua consapevole partecipazione al meccanismo di frode e l’interposizione fittizia dell’appaltatore. Le dichiarazioni dei dipendenti provano la somministrazione di manodopera e non il contratto di appalto di servizi che si configura per la compresenza, in capo all’appaltante, dell’assunzione del rischio di impresa e dell’eterodirezione della forza lavoro.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 494 del 2.8.2018

Operazioni inesistenti: preclusa la detrazione dell’IVA

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, 21, c. 7, e 26, c. 3, del d.p.r. n. 6331/972, è precluso al cessionario dei beni il diritto alla detrazione o alla variazione dell’Iva nel caso di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, poiché, pur essendo i beni o il servizio effettivamente entrati nella disponibilità dell’impresa utilizzatrice la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l’evasione del tributo relativo alla diversa operazione, effettivamente realizzata tra altri soggetti (conf., Cass. civ., sez. V, sent. n. 7672 del 16 maggio 2012).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XV – sentenza n. 5473 del 2.8.2018

IVA – Operazioni soggettivamente inesistenti – Studio marketing – Inesistenza – Firma del professionista – Illegittimità dell’avviso

Qualora lo studio per il marketing della società sia stato effettivamente eseguito e la fattura risulta emessa, l’Amministrazione finanziaria non può contestare l’inesistenza dell’operazione, a nulla rilevando che il professionista che ha sottoscritto l’incarico abbia poi disconosciuto la firma sulla relazione tecnica.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 350 del 13.8.2018

Accertamento - Operazioni ritenute inesistenti - Costi - Lavoratore unico - Mancanza materiale di tempo - Non sussiste

Il suggestivo argomento dell'Agenzia delle Entrate secondo il quale un solo lavoratore di una azienda tessile artigiana non avrebbe potuto materialmente effettuare anche le operazioni (contestate come inesistenti) di campionatura e di manutenzione di macchinari, lavorando tutti i giorni dell'anno per 10-12 ore al giorno, non è sufficiente, da solo, ed in assenza di altri elementi di riscontro, a provare che il lavoratore-artigiano abbia falsamente emesso le fatture in contestazione e, pur avendo molti clienti, abbia poi scelto di fatturare falsamente solo nei confronti un cliente e non di altri.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 5620 del 20.8.2018

IVA - Frode carousel - Operazioni inesistenti - Accertamento - Prove - Ispezioni nei confronti di altri contribuenti - Utilizzabilità - Instaurazione di un previo contraddittorio - Non necessita

In presenza di fatture ritenute relative a operazioni inesistenti l'accertamento ex artt. 39 c. 1 lett. c) d.p.r. n. 600/1973 e 54 c. 3 d.p.r. n. 633/1972 può fondarsi su verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti la cui utilizzabilità non richiede l'instaurazione di un previo contraddittorio.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 5863 del 11.9.2018

IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Connivenza del cessionario nella frode - Impossibilità di esercitare la detrazione dell'imposta addebitata in rivalsa

Se una fattura si riferisce a una operazione soggettivamente inesistente, mentre il cedente è tenuto a versare l'IVA esposta in fattura, ai sensi dell'art. 21, co. 7, del d.p.r. n. 633/1972, il cessionario non può esercitare il diritto alla detrazione della medesima imposta, per assenza del presupposto, a meno che non provi l'esistenza effettiva, anche sul piano soggettivo, degli acquisti effettuati, nonché la sua buona fede con riguardo all'operazione rivelatasi fraudolenta.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIX - sentenza n. 6976 del 8.10.2018

IVA - Fatture soggettivamente inesistenti - Assenza contratto di servizi - Attività svolta presso i locali del contribuente - Detrazione indebita - Legittimità dell'avviso

L'assenza di un contratto sui servizi pattuiti, l'attività svolta presso i locali del contribuente e la presenza di corrispondenza elettronica nei pc in uso all'amministrazione sono presunzioni che il legale rappresentante della società si avvale di un'azienda fantasma cui subappalta un'attività per detrarre indebitamente l'IVA con fatture riconducibili a operazioni soggettivamente inesistenti.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 7204 del 18.10.2018

IVA - Canoni di locazione - Leasing tra società infragruppo - Detrazione costi - Sussiste

In un rapporto trilatero come quello di leasing è irrilevante, ai fini della liceità delle operazioni, in cui il cedente ed utilizzatore coincidono, il fatto che l'impresa cedente e l'impresa utilizzatrice appartengono al medesimo gruppo societario, atteso che tale circostanza, in virtù della piena autonomia soggettiva che l'ordinamento riconosce alle società del medesimo gruppo, non è elemento idoneo a provare, neanche in via presuntiva, la mera simulazione dell'operazione intercorsa e non può realizzare di per sé una ipotesi di abuso del diritto, ovvero, sia provato, come nel caso in esame, l'effetto del trasferimento del bene e l'effettività del prezzo pagato dalla società di leasing alla vendita cedente.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3205 del 30.10.2018

IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova - Effettiva esistenza di rapporti commerciali

Non possono essere disconosciuti da parte dell'ufficio i costi ricondotti a operazioni soggettivamente inesistenti laddove effettivamente esistano rapporti commerciali tra il contribuente ed un soggetto risultato a posteriori evasore totale.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. staccata di Brescia - Sez. XXV - sentenza n. 4830 del 8.11.2018

Fatture soggettivamente inesistenti - Falsità - Costi - Indeducibilità - Assenza di colpa

Ai fini delle imposte sui redditi, la contestazione della falsità ideologica delle fatture non rappresenta elemento idoneo a rendere i costi documentati indeducibili mentre, ai fini IVA, la falsità soggettiva delle fatture impedisce l'opponibilità al fisco dei pagamenti effettuati a titolo di IVA non riversata allo Stato salvo che il contribuente sia in grado di dimostrare la totale assenza di colpa.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XX - sentenza n. 4863 del 13.11.2018

Operazioni soggettivamente inesistenti - detraibilità - prova estraneità operazione - regolarità fatture

Nel caso in cui l'Erario ritenga che siano state fatturate operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima delle detrazioni e 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 fatture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di circostanze facilmente falsificabili.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. I - sentenza n. 10094 del 16.11.2018

IVA - Operazioni inesistenti - Onere della prova - Ripartizione - Individuazione - Fattispecie

In tema di operazioni inesistenti, una volta assolto l'onere della prova, anche su base presuntiva, da parte dell'Amministrazione finanziaria, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione del costo, dimostrare la effettiva esistenza dell'operazione contestata. A tal fine non è sufficiente l'esibizione della fattura, la regolarità formale delle scritture contabili e dei mezzi di pagamento, perché ciò di regola è preordinato allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (Fattispecie nella quale il contribuente era unico cliente della società cd. cartiera).

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 2 del 10.1.2019

IVA - Operazioni oggettivamente inesistenti - imponibilità - detrazione dell'imposta - non spetta

In materia di IVA, a fronte di prestazioni non eseguite, le operazioni sono prive del presupposto oggettivo (avvenuta cessione di beni e prestazioni di servizi) e, quindi, risultano giuridicamente classificate come oggettivamente inesistenti.

Il cessionario/committente di operazioni oggettivamente inesistenti non è legittimato alla detrazione dell'imposta, a nulla rilevando che, eventualmente, il cedente/prestatore abbia versato l'imposta, in quanto il fatto di avere emesso fatture con addebito dell'IVA comporta, di per sé, l'obbligo del cedente o del prestatore del servizio di versare all'erario l'IVA nell'importo indicato in fattura, anche se trattasi di fatture per operazioni inesistenti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 2797 del 3.12.2018

IVA - settore edile - operazioni oggettivamente inesistenti - prova contraria - dichiarazioni del direttore dei lavori - sono sufficienti

Qualora l'Amministrazione finanziaria sostenga l'inesistenza oggettiva di operazioni poste in essere da parte del contribuente, in ragione della sproporzione fra il volume d'affari dichiarato e i beni strumentali a sua disposizione, quest'ultimo può fornire prova contraria attraverso dichiarazioni di terzi non interessati alla controversia, e in posizione tale da rendere testimonianza convincente dei fatti di gestione (Nel caso di specie il contribuente, piccola impresa edile, aveva raccolto in sede extraprocessuale le dichiarazioni del direttore dei lavori presso i cantieri nei quali aveva operato, che aveva confermato, sotto la sua responsabilità, l'effettività dei lavori svolti e il ruolo attivo dell'impresa condotta dal contribuente).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 3474 del 4.12.2018

IVA - Inesistenza soggettiva delle fatture emesse - Assenza documenti di trasporto della merce consegnata - Conoscibilità dell'inesistenza delle ditte fornitrici - Non sussiste - Detraibilità - Sussiste

Ai fini della detraibilità dell'IVA, in caso di effettivo ricevimento della merce da parte della società accertata, la mancanza di documenti di trasporto non comporta, *in re ipsa*, la conoscibilità da parte della stessa dell'inesistenza delle ditte fornitrici.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2913 del 17.12.2018

IVA - fatture infragruppo per operazioni inesistenti - IVA di gruppo - debenza del tributo - art. 21, c. 7 d.p.r. 633/1972 - permane

Resta comunque dovuto l'importo esposto come IVA in fatture emesse per operazioni inesistenti anche qualora queste ultime avvengano tra società facenti parte del medesimo gruppo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Commissione tributaria regionale per la Basilicata - Sez. II - sentenza n. 66 del 11.2.2019

Operazioni inesistenti ai fini IVA - Società emittente "cartiera" - Onere della prova

In materia di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti l'indebita detrazione di fatture su operazioni inesistenti, spetta all'ufficio fornire la prova che le operazioni commerciali non sono mai esistite, 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. Nel caso di specie l'amministrazione appellante ha posto alla base dell'avviso di accertamento le risultanze del pvc della Guardia di Finanza dalle quali emergono elementi atti a dimostrare che la società emittente è sprovvista di risorse umane, strumentali e materiali necessarie a portare a compimento i lavori e servizi commissionati dal contribuente. Tanto premesso il ricorrente non forniva alcuna prova contraria atta a dimostrare la fonte legittima della detrazione se non una sentenza penale di assoluzione emessa nei suoi confronti, priva di valenza dal punto di vista dell'accertamento tributario, anche perché riguardante profili diversi rispetto all'accertamento in esame.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIII - sentenza n. 1290 del 6.3.2019

IVA - Operazioni inesistenti - Diritto alla detrazione d'imposta - Utilizzo fraudolento ed evasione fiscale

In tema IVA, sebbene una regolare fattura, conforme ai requisiti di forma e contenuto prescritti dagli artt. 21 e ss. d.p.r. n. 633/1972 faccia presumere la verità di quanto in essa attestato, costituendo valido titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione, tale diritto non può essere adoperato fraudolentemente, poiché è compito delle Autorità o dei giudizi nazionali negare il beneficio oggettivo della detrazione dell'imposta ove sia dimostrato, alla luce degli elementi oggettivi, che

tale diritto sia invocato fraudolentemente o abusivamente dal soggetto passivo, come avviene nel caso di evasione fiscale, commessa dal medesimo.

Per negare il diritto alla detrazione si ritiene sufficiente che, sulla base della normale diligenza esigibile dall'operatore economico, il contribuente, tenuto conto delle concrete circostanze di fatto, possa comunque conoscere il contesto illecito dell'operazione.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. I - sentenza n. 1106 del 11.3.2019

Operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti - Presunzioni semplici - Idoneità - Valutazione ad opera del giudice - Sussiste

In tema di fatture relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, pur essendo riconosciuta all'ufficio la facoltà di assolvere al proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici, competendo in tale evenienza al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, tuttavia, il giudizio sulla prova contraria incombente sul contribuente implica pur sempre la preventiva e preliminare valutazione, da parte del giudice tributario, sulla idoneità degli elementi offerti dal Fisco a suffragio della contestazione.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. staccata di Brescia - Sez. XXVI - sentenza n. 1694 del 12.4.2019

IVA - Detrazione - Fatture oggettivamente inesistenti

Per quanto riguarda le contestazioni relative a c.d. fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria può contestare indebita detrazione di IVA e deduzione di costi fatturati fornendo elementi anche semplicemente presuntivi (purché oggettivi, atti ad asseverare l'emissione di fatture in assenza di corrispondente prestazione). È onere del contribuente, che rivendichi la legittimità della deduzione d'imposta e della detrazione dell'IVA correlativamente indicata fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XII - sentenza n. 3067 del 21.5.2019

IVA e Imposte dirette - Operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti - Distinzione deducibilità dei costi ai fini IVA e delle Imposte dirette

La fatturazione per operazioni "soggettivamente" inesistenti presuppone che le operazioni siano state effettivamente effettuate, ma tra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura. Ne consegue l'inammissibilità logico - giuridica di considerare "soggettivamente" inesistenti operazioni mai avvenute e quindi "oggettivamente" inesistenti. La distinzione tra le due fattispecie di operazioni, "soggettivamente" ed "oggettivamente" inesistenti, rileva ai fini delle diverse conseguenze fiscali in materia di IVA e di Imposte dirette. In tema di IVA, l'imposta per le operazioni, sia "oggettivamente" che "soggettivamente" inesistenti, non è detraibile salvo che in questo ultimo caso ("soggettiva-

mente” inesistente) il destinatario fosse consapevole che l’operazione si inseriva in una evasione dell’imposta. Con riguardo alle Imposte sui redditi, invece, i costi delle operazioni “soggettivamente” inesistenti sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell’ipotesi in cui l’acquirente fosse consapevole della natura fraudolenta delle operazioni, tranne che i costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità, ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo.

Commissione tributaria provinciale di Lecco – Sez. I – sentenza n. 81 del 5.6.2019

Accertamento - IVA - Operazioni soggettivamente inesistenti - Buona fede - Rileva

In caso di accertamento emesso a carico di una società su segnalazione di altro ufficio, trasmessa ad esito di una verifica condotta presso soggetto terzo e culminata con p.v.c. dal quale emergeva la natura di cartiera di un fornitore comune della società e del soggetto terzo, non è ammesso il disconoscimento della detraibilità IVA per operazioni soggettivamente inesistenti, qualora l’Ufficio non abbia assolto all’onere, ad esso incombente, di provare la consapevole partecipazione alla - o per lo meno la negligente ignoranza della frode IVA perpetrata dal fornitore (l’ufficio si è infatti limitato ad estendere alla società le risultanze della verifica condotta presso il soggetto terzo). La CGUE ha infatti chiarito che il cessionario/committente coinvolto in una frode IVA o in operazioni dimostrate soggettivamente inesistenti conserva il diritto alla detrazione IVA se “non sapeva né avrebbe dovuto sapere” della frode).

Commissione tributaria provinciale di Campobasso – Sez. III – sentenza n. 322 del 30.7.2019

Tributi erariali - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Accertamento e riscossione - in genere IVA - Operazioni inesistenti - Prova presuntiva da parte dell’Amministrazione - Conseguenze - Prova contraria del contribuente - Regolarità formale documenti contabili - Sufficienza - Esclusione

In tema di IVA, ove l’Amministrazione finanziaria ritenga che talune fatture siano state emesse per l’acquisto di beni o di servizi non effettivamente scambiati o prestati, la stessa ha l’onere di fornire la prova, anche mediante presunzioni, dell’inesistenza delle relative operazioni e, solo a fronte di una siffatta prova, grava sul contribuente l’onere di offrire la prova contraria, dimostrando la fonte legittima della deduzione e del costo altrimenti indebiti, a tal fine rimanendo irrilevante la regolarità formale delle scritture e degli strumenti di pagamento, quali apparenze facilmente falsificabili.

1.4.1.3. Il regime del margine

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. X – sentenza n. 3384 del 6.8.2018

IVA - Regime del margine - Buona fede - Va dimostrata

Qualora l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito del c.d. regime del margine, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto.

1.4.1.4. Il regime del “reverse charge”

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIII - sentenza n. 6916 del 4.10.2018

IVA - Cedente oro lavorazioni industriali - Oggettiva imponibilità - Sussiste - Regime reverse charge - Avvenuto assolvimento - Rileva - Ente impositore - Presunzione cessione oro investimento - Onere probatorio - Omesso assolvimento - Ricupero IVA - Illegittimità pretesa - Consegue

È illegittima la pretesa riferita all'IVA accertata in capo al soggetto cedente l'oro per lavorazioni industriali laddove l'ente impositore, senza alcun preventivo assolvimento dell'onere probatorio, presuma la sua commercializzazione a fini di investimento in deroga all'applicazione dell'ordinario regime di imponibilità IVA con applicazione del regime del reverse charge.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VI - sentenza n. 2879 del 17.12.2018

IVA - subappalto edile - applicazione - reverse charge - inversione contabile - prova dei presupposti - spetta al contribuente

Spetta al contribuente che abbia applicato l'imposta sul valore aggiunto mediante il meccanismo della cd. “inversione contabile” (reverse charge) la prova puntuale del fatto che l'operazione posta in essere rientri tra quelle previste dalla legge in ragione della eccezionalità del suddetto regime. (Nel caso di specie si trattava di opere asseritamente eseguite nell'ambito di subappalti nel settore dell'edilizia nel caso in questione la commissione tributaria ha sancito che è onere del contribuente fornire prova documentale del rispetto di tutti i requisiti previsti dalla legge Ivi inclusi i tipi di servizi erogati e i codici ATECO delle imprese).

1.5. Il rimborso

Commissione tributaria provinciale di Milano - Sez. XIII - sentenza n. 3163 del 9.7.2018

Rimborso IVA – Diniego – Trasformazione in società semplice – Attività esercitata incompatibile con la forma di società semplice – Mancata cessazione dell'attività commerciale – Sussiste

La trasformazione di società, esercente l'attività di gestione beni immobili di proprietà sociale al fine di ripartire l'utile tra i soci, da società in accomandita semplice in società semplice e la relativa cessazione della partita IVA non legittimano la richiesta di rimborso del credito IVA in quanto tale attività è di per sé incompatibile con la forma di società semplice. Ne consegue che non possa ritenersi che vi sia stata l'effettiva cessazione dell'attività commerciale ed è quindi escluso il diritto al rimborso del credito IVA.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. II – sentenza n. 3147 del 10.7.2018

Rimborso IVA – Erronea richiesta di riporto all'anno successivo – Bilancio finale di liquidazione con assegnazione credito ai soci – Manifestazione della volontà di rimborso – Termine di decadenza decennale – Sussiste

L'erronea indicazione del credito IVA nella casella della dichiarazione annuale relativa al riporto all'anno successivo, in luogo di quella del rimborso, non pregiudica la legittima pretesa al rimborso qualora dal bilancio finale di liquidazione e dal relativo piano di riparto emerga, attraverso la previsione di attribuzione del credito IVA ai soci, la manifestazione della volontà di rimborso. In tale fattispecie il diritto al rimborso non può essere assoggettato al termine biennale di decadenza ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 ma solo a quello di prescrizione decennale ai sensi dell'art. 2946 c.c.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 476 del 23.7.2018

Il credito Iva deve essere esposto nella prima dichiarazione utile

L'art. 28, c. 4, del d.p.r. n. 633/1972, commina la decadenza dal diritto al rimborso Iva soltanto per il caso in cui il credito (o l'eccedenza di imposta versata) non venga indicato nella prima dichiarazione utile; ed il compimento nei termini dell'attività richiesta determina, secondo la natura dell'istituto della decadenza, la salvezza del diritto. Pertanto, ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo, non perde il diritto alla detrazione. E ciò in applicazione dei principi di buona fede oggettiva e correttezza, tenuto conto che il contribuente può comunque chiedere il rimborso di quanto indebitamente pagato senza computare la detrazione per i crediti maturati, può concludersi che per "dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto" debba intendersi la dichiarazione effettivamente presentata, perché in caso contrario l'omessa dichiarazione verrebbe a determinare effetti non previsti e palesemente sanzionatori, al di fuori dei casi previsti dalla legge.

Commissione tributaria provinciale di Bologna – Sez. VI – sentenza n. 733 del 3.9.2018

Rimborso IVA – diniego annullato – carichi pendenti fiduciaria

Nel caso di rimborso IVA richiesto da società le cui quote sono intestate ad una società fiduciaria, l'eventuale diniego è legittimo solo in presenza di carichi pendenti iscritti a carico del fiduciante e non della fiduciaria. Nel caso di specie il diniego al rimborso è stato annullato in quanto i carichi pendenti erano riferiti esclusivamente alla fiduciaria. L'istituto dell'intestazione fiduciaria non modifica infatti il soggetto di imposta, che viene sempre e comunque identificato nel fiduciante, il quale risulta quindi essere il titolare effettivo del credito.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 5898 del 13.9.2018

IVA - Mancata prova dell'identità soggettiva tra soggetto che ha maturato il credito e soggetto che ha presentato l'istanza di rimborso - Rimborso - Non spettante compete

La mancata prova dell'identità soggettiva tra il soggetto che ha maturato il credito e il soggetto che ha effettivamente presentato l'istanza di rimborso in sede di dichiarazione annuale non consente di verificare la continuità tra tali soggetti. In mancanza di tale prova, deve negarsi la spettanza del rimborso dell'IVA.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. V - sentenza n. 3888 del 20.9.2018

IVA - Credito - Dichiarazione - Istanza - Modello VR - Rimborso

È legittima la spettanza del rimborso del credito Iva esposto nell'ultima dichiarazione, indipendentemente dalla presentazione del modello VR, giacché l'esposizione di detto credito - non contestato nell'*an* e nel *quantum* - ne produce i medesimi effetti (Conf. Corte di Cassazione, n. 35353/2013 e n. 21734/2014). Dalla data di presentazione della dichiarazione decorrono i termini di prescrizione decennali.

Commissione tributaria regionale della Sardegna - Sez. VIII - sentenza n. 871 del 24.9.2018

IVA - Rimborso - Spese di ristrutturazione - Beni altrui - Spettanza - Non Sussiste

Non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'iva assolta per la realizzazione di opere di miglioramento, trasformazione e ampliamento di beni di proprietà altrui non trattandosi di beni ammortizzabili e non rientrando quindi nella previsione normativa di cui all'art. 30, c. 3, lett. c), del d.p.r. n. 633/1972.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. I - sentenza n. 1656 del 24.9.2018

IVA - Rivalsa e detrazione di imposta - Prestazione effettuata nei confronti di soggetto passivo - Ammissione a procedura concorsuale - Esercizio della rivalsa - Mancato

pagamento dell'IVA addebitata - Natura chirografaria del credito IVA - Diritto al rimborso - Esclusione

Nel caso di esecuzione di prestazioni professionali effettuate in favore di un soggetto poi ammesso a procedura concorsuale, il professionista non può richiedere il rimborso dell'IVA versata all'Erario ed addebitata in rivalsa al soggetto ammesso alla procedura ma da questo non pagata per via della mancanza di disponibilità nell'ambito della procedura, in quanto le vicende dei crediti nell'ambito della procedura concorsuale non possono ricadere sull'Erario e sul regime impositivo dell'IVA, dovendosi in particolare escludere qualsiasi forma di rivalsa del soggetto passivo nei confronti dell'Erario medesimo.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 2945 del 2.10.2018

IVA - Rimborso - Richiesta - Termini di decadenza e di prescrizione - Criteri

Ai fini dell'applicazione del termine decennale di prescrizione, è necessario ravvisare nella dichiarazione IVA o nel modello Unico una valida domanda di rimborso; non è, dunque, sufficiente evidenziare nella dichiarazione un credito di imposta ma è necessario che lo stesso formi oggetto di un'inequivoca domanda di rimborso. Pertanto, qualora il contribuente non abbia riportato il credito nel quadro "credito di cui si chiede il rimborso" ma nel quadro "credito da utilizzare in compensazione e/o detrazione", all'istanza di rimborso dovrà essere applicato il termine biennale di cui all'art. 21, c. 2, del d.lgs. n. 546/1992 e non l'ordinario termine decennale.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. V - sentenza n. 5689 del 4.12.2018

IVA - omessa dichiarazione a credito - riporto in successiva dichiarazione - compete - condizioni

L'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione con IVA a credito non comporta la decadenza del diritto di far valere tale credito nella dichiarazione annuale del successivo periodo di imposta, in ossequio al principio di neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto. In tale ipotesi, nel giudizio di impugnazione della cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale automatizzato, il contribuente è onerato della esibizione in giudizio delle relative fatture di acquisto e della loro annotazione nei Registri IVA, competendo al giudice tributario il riconoscimento dell'eccedenza di imposta, ove siano stati rispettati dal contribuente i requisiti sostanziali per la detrazione.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. Stacc. di Brescia - Sez. XXVI - sentenza n. 5355 del 5.12.2018

IVA - Rimborso - Eccedenza d'imposta - Cessazione dell'attività - Prescrizione - Decadenza

Nell'ipotesi di cessazione dell'attività, il contribuente può recuperare l'eccedenza d'imposta detraibile presentando un'apposita dichiarazione (corredata dal modello VR): il rispetto degli adempimenti così richiesti dalla legge assoggetta il credito IVA a termine di prescrizione decennale; nel

caso invece in cui il contribuente ometta di conformarsi al modello legale prescritto, la domanda di rimborso viene attratta alla fattispecie residuale di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546/1992 che, in assenza di specifiche disposizioni, assoggetta il credito al termine decadenziale di due anni.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3559 del 12.12.2018

IVA - Accertamento - Atto di recupero - Compensazioni crediti di imposta ex art. 34 l. n. 388/2000 - Superamento soglia prevista per causa non imputabile al contribuente - Illegittimità - Sussiste

È illegittimo l'atto di recupero del credito IVA per compensazioni oltre i limiti dell'art. 34 della l. n. 388/2000, qualora il superamento del limite con parte della compensazione sia dovuto al ritardo dell'Agenzia delle Entrate nell'erogazione del rimborso. Il contribuente non può essere ritenuto responsabile del superamento del limite e, pertanto, non può essere assoggettato a sanzione.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. IV - sentenza n. 16 del 18.1.2019

IVA e società “di comodo”: non rimborsabile l'eccedenza costituita da crediti riportati da anni precedenti in cui la società era operativa

In tema di IVA, il divieto di rimborso introdotto per le società “non operative” o “di comodo” dal c. 45 dell'art. 3 della legge n. 662/1996, concernente l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'IVA per l'anno che comprende l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificano le condizioni di non operatività previste dal comma 37 della medesima disposizione, deve essere inteso, in base al chiaro tenore testuale della norma, nel senso di ricomprendere in ogni caso l'eccedenza di credito indicata nella dichiarazione, anche se costituita, in tutto o in parte, da crediti riportati da anni precedenti, nei quali la società era operativa.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 27 del 21.1.2019

IVA – Credito – Cessazione dell'attività - Istanza di rimborso – Presentazione del modello VR – Necessità – Non sussiste – Conseguenze – Prescrizione ordinaria del credito – Legittimità sussiste

In materia di rimborso del credito IVA risultante dall'ultima dichiarazione presentata per cessazione dell'attività, la mancata presentazione del modello VR da parte del contribuente deve ritenersi una semplice inosservanza formale che non impedisce la piena applicabilità dell'art. 30 del d.p.r. n. 633/1972 che definisce l'evento “cessazione di attività” in modo autonomo rispetto a tutte le successive previsioni di rimborso dell'imposta a credito. Ne consegue che il relativo credito del contribuente è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, mentre non è applicabile il termine biennale di decadenza previsto dal d.lgs. n. 546/1992, art. 21, c. 2, 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.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. VII – sentenza n. 525 del 7.2.2019

Rimborso interessi – *dies a quo* – calcolo interessi – garanzia fideiussoria

In caso di rimborso di eccedenza IVA a credito derivante da dichiarazione, la maturazione degli interessi rimborsabili non è sospesa, salvo concorrano altre ipotesi sospensive, nelle more della consegna della polizza fideiussoria *sine die* per carichi pendenti. Il diritto al rimborso degli interessi spetta in forza della norma sull'esecuzione dei rimborsi, art. 38-bis del d.p.r. n. 633/1972, non rilevando a tal fine i giorni intercorrenti tra la richiesta della garanzia fideiussoria da parte dell'ufficio e la sua consegna da parte del contribuente. La polizza fideiussoria, pur rappresentando elemento necessario per l'esecuzione del rimborso e sospendendone nelle more l'erogazione, per sua natura e scopo, non fa parte integrante dei documenti di cui all'art. 38-bis per la verifica del diritto e non costituisce dunque motivo da cui trarre, in caso di tardività della consegna, la non maturazione di interessi compensativi *debendi* per la mancata disponibilità della somma chiesta a rimborso.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. X – sentenza n. 883 del 20.2.2019

IVA – Rimborso – Diniego – Perdita sistemica – Società non operativo – Cessazione di attività – Cancellazione dal Registro delle imprese – Mancata compilazione della casella – Formalità soddisfatta con comportamento concludente – Sufficienza – Rimborso – Compete

Compete per comportamento concludente costituito dalla tempestiva cancellazione dal registro delle imprese, il rimborso dovuto a società non operativa perché in perdita sistemica ma negato per la mancata compilazione della casella da utilizzarsi in dichiarazione quale formalità per evidenziare la causa di disapplicazione costituita dall'impegno a cancellare la società dal registro delle imprese.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. IV – sentenza n. 188 del 13.3.2019

Richiesta di rimborso IVA e cessazione dell'attività – Termine di prescrizione decennale

Nel caso di richiesta di rimborso IVA relativa all'eccedenza d'imposta risultata alla cessazione dell'attività, la fattispecie è regolata dal d.p.r. n. 633/1972, art. 30, c. 2, e, quindi, soggetta al termine di prescrizione ordinario decennale, non a quello biennale di cui al d.lgs. n. 546/1992, art. 21, il quale è applicabile in via sussidiaria e residuale, solo in mancanza di disposizioni specifiche; nel caso di specie (richiesta di rimborso relativa all'eccedenza d'imposta risultata alla cessazione dell'attività) proprio perché l'attività non prosegue, non sarebbe possibile portare l'eccedenza in detrazione l'anno successivo.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IV – sentenza n. 185 del 19.3.2019

IVA – Credito d'imposta – Istanza di rimborso – Richiesta di produzione documentale – Insufficienza – Conseguenze – Diniego di rimborso – Legittimità – Sussiste – Consolidamento del credito per decadenza dal potere di rettificare la dichiarazione – Non sussiste

In materia di rimborso del credito IVA risultante dalla liquidazione finale per cessazione della società è legittimo il diniego opposto dall'ufficio a seguito dell'insufficienza della produzione documentale depositata dall'istante, poiché l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente anche quando siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento e tale principio trova immediata e diretta applicazione al caso in esame per cui la tesi del contribuente tesa ad affermare un consolidamento non contestabile del proprio credito non è fondata. Ne consegue che il contribuente avrebbe dovuto adeguatamente dare supporto documentale a sostegno della propria pretesa producendo la documentazione richiesta dalla Amministrazione: l'inerzia del contribuente, ha precluso all'Amministrazione la doverosa verifica della fondatezza della pretesa di rimborso per cui correttamente la istanza è stata rigettata.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia – Sez. XXV – sentenza n. 1448 del 28.3.2019

IVA – Rimborso – Garanzie – Costo della fideiussione

L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere il rimborso dell'IVA a prescindere che il rilascio della fideiussione fosse o meno obbligatorio per legge.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. I – sentenza n. 1690 del 12.4.2019

IVA – Rimborso – Istanza – Termine – Credito maturato in favore di una società che ha cessato la propria attività – Termine biennale ex art. 21, d.lgs. n. 546/92 – Inapplicabilità

Il termine biennale di cui all'art. 21, d.lgs. n. 546/1992, trova applicazione solo in mancanza di disposizioni specifiche e tale è l'art. 30, d.p.r. n. 633/1972, norma che prevede termine di prescrizione decennale per il caso del rimborso del credito maturato in favore di una società che ha cessato la propria attività.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. IV – sentenza n. 2556 del 6.5.2019

Rimborsi - Rimborso Iva – Sospensione del rimborso – Annullamento atto impositivo – Annullamento provvedimento di sospensione

Va annullato il provvedimento di sospensione del rimborso IVA, emesso ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 472/1997, se il controcredito vantato dall'Amministrazione finanziaria è contenuto in un atto impositivo già annullato anche con sentenza non ancora passata in giudicato. L'art. 23 del d.lgs. n. 472/1997 è norma generale, mentre ai fini della regolamentazione dei rimborsi IVA, il legislatore ha inteso dedicare una specifica normativa, contenuta nell'art. 38-bis del d.p.r. n. 633/1972, che è dunque prevalente in materia IVA.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. III – sentenza n. 2157 del 16.5.2019

Richiesta di rimborso IVA – termine di decadenza biennale

La richiesta di rimborso IVA, soggetta al termine di decadenza biennale, deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, mentre la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e quindi adempimento necessario solo per avviare il processo di esecuzione del rimborso. Una volta effettuata la richiesta di rimborso in dichiarazione, il diritto al rimborso è poi soggetto al termine di prescrizione ordinario decennale.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. II – sentenza n. 753 del 27.5.2019

IVA – Rimborso – Sospensione – Condizioni e limiti

L'art. 23 del d.lgs. n. 472/1997 dispone che “nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi”. La fonte normativa è chiara al tempo stesso condivisibile, non è altrettanto chiara l'applicazione adottata da alcuni Uffici. Risulta, infatti, che alcuni rimborsi verrebbero sospesi in presenza di qualunque tipo di contestazione. Questo comportamento non è conforme alla legge che, infatti, aggiunge quanto segue “La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo”.

La norma pone un evidente limite alla facoltà di sospensione, dato dall'evidenza del debito quantificato in un atto amministrativo o in una decisione della Commissione Tributaria.

2. I tributi doganali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 3151 del 9.7.2018

Valore in dogana – Diritti di Licenza – Royalties – Licenziante terzo rispetto alla compravendita

Requisito del controllo – Controllo di qualità della merce – Non sussiste

Nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo e del diritto di licenza non sia dovuto al venditore ma bensì ad un terzo, l'importo del corrispettivo e del diritto di licenza va incluso nel valore in dogana dei beni sottoposti a valutazione solo se è lo stesso venditore o persona ad esso legata ad indicare all'acquirente la necessità di effettuare il pagamento a terza persona. In conclusione, la royalty sarà parte del prezzo di vendita solo se il venditore la ponga come elemento essenziale per la vendita così da rendere impossibile acquistare i prodotti senza pagare la royalty.

Nella moderna prassi commerciale il controllo di qualità da parte del licenziante è assai diffuso e l'approvazione dei campioni da parte dello stesso, come pure il fatto che il produttore debba rea-

lizzare manufatti rispondenti ad elevati *standard* qualitativi imposti dal proprietario della licenza, appaiono spesso unicamente diretti al controllo della qualità e non implicano necessariamente l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari.

Commissione tributaria provinciale Como – Sez. IV – sentenza n. 149 del 3.9.2018

Royalties – Valore della merce in dogana – Condizione di vendita – Onere della prova

Il valore del diritto di licenza è considerato base imponibile e di conseguenza assoggettato al dazio, quando rappresenta, in base agli accordi contrattuali, una condizione di vendita. L'inclusione dei diritti di licenza non è automatica ma spetta all'autorità doganale dare prova di quanto discende dai contratti in esame.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. III – sentenza n. 809 del 27.9.2018

Tributi doganali – Ammissione temporanea – Introduzione in franchigia temporanea di un veicolo – Condizioni

Condizione essenziale per poter godere dell'esenzione daziaria all'immissione di un mezzo di trasporto estero nella UE è la residenza fuori dal territorio doganale tanto del proprietario quanto del conducente del mezzo.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XIII – sentenza n. 3664 del 27.12.2018

Accertamento – Avviso di rettifica – Daziabilità dei diritti di licenza – Mancanza di legame tra il titolare dei diritti di licenza e azienda venditrice-fornitrice – Non sussiste

Il pagamento di diritti di licenza non costituisce, di per sé, condizione sufficiente per giustificare l'assoggettamento a tassazione daziaria essendo necessario che siano legati indissolubilmente al prodotto importato.

Commissione tributaria provinciale Pavia – Sez. I – sentenza n. 562 del 31.12.2018

ITV. – Contenuto vincolante

L'adozione di una modifica alla nomenclatura tariffaria non fa venir meno – retroattivamente – il valore di una precedente ITV che pertanto mantiene il suo carattere vincolante in relazione alla data di importazione delle merci.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. II – sentenza n. 190 del 12.2.2019

Tributi doganali- Veicolo con targa libica - Ammissione temporanea - Situazione di emergenza - Esclusione dal pagamento dei diritti di confine - Condizione - Confisca del veicolo - Illegittimità

Dall'applicazione della Convenzione di Istanbul del 16 giugno 1990 (ratificata con l. n. 479/1995) e dal Regolamento delegato UE n. 2015/2446, risulta che l'introduzione nel territorio doganale comunitario di un'autovettura a targa libica, di proprietà di un cittadino libico residente in Austria, non può essere oggetto del pagamento di diritti di confine se l'ammissione è solo temporanea o se il mezzo di trasporto è utilizzato in una "situazione di emergenza". Conseguentemente (ed anche in forza della sua depenalizzazione) non è configurabile il reato di contrabbando ed il veicolo non può essere oggetto di un provvedimento di confisca.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. II - sentenza n. 1 del 13.2.2019

Tributi doganali - Ammissione temporanea di merci - Convenzione di Istanbul - Nozione di "effetti personali"

A termini dell'art. 3, allegato B6, della Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990, relativa all'ammissione temporanea di merci, per poter beneficiare delle agevolazioni concesse, gli effetti personali devono essere importati dal viaggiatore sulla sua persona o essere contenuti nei suoi bagagli (nel caso di specie la Ctr ha ritenuto non applicabile tale articolo 3 poiché si trattava di un orologio di elevato valore contenuto nel vano porta oggetti dell'autovettura, non qualificabile come bagaglio, essendone completamente differente la destinazione funzionale).

CAPITOLO IV

ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

| | |
|---|-----|
| 1. L'Imposta di registro | 102 |
| 1.1. Presupposto d'imposta | 102 |
| 1.1.1. Registrazione in caso d'uso | 102 |
| 1.2. Determinazione del tributo | 102 |
| 1.2.1. L'art. 20 del TUR | 102 |
| 1.2.2. Atti complessi | 105 |
| 1.2.3. Enunciazione di atti non registrati | 106 |
| 1.2.4. Il principio di alternatività IVA-Registro | 106 |
| 1.2.5. Determinazione del valore degli immobili | 108 |
| 1.2.6. Cessione d'azienda o di ramo d'azienda | 109 |
| 1.3. Soggetti passivi | 112 |
| 1.4. Tipologie di atti | 113 |
| 1.4.1. Atti dell'Autorità giudiziaria | 113 |
| 1.4.2. Affitto | 118 |
| 1.4.2.1. di ramo d'azienda | 118 |
| 1.4.2.2. di terreno | 118 |
| 1.4.3. Cessione d'azienda | 119 |
| 1.4.4. Cessione d'immobile | 120 |
| 1.4.5. Pegno su quote societarie | 121 |
| 1.4.6. Divisioni | 121 |
| 1.4.7. Donazioni | 122 |
| 1.4.8. Trust | 122 |
| 1.4.9. Licenza di noleggio | 125 |
| 1.4.10. Risoluzione del contratto | 126 |
| 1.4.11. Ricognizione di debito | 126 |
| 1.5. Esenzioni | 127 |
| 1.5.1. Agevolazioni | 127 |
| 1.5.1.1. Piccola proprietà terriera | 128 |
| 1.5.1.2. Prima casa | 130 |
| 1.6. Sanzioni | 133 |

| | |
|--|-----|
| 2. Le imposte ipotecarie e catastali | 133 |
| 3. L'Imposta sulle successioni e donazioni | 136 |
| 3.1. Base imponibile | 137 |
| 3.2. Beneficio d'inventario | 138 |
| 3.3. Trust | 139 |
| 3.4. Affidamento fiduciario testamentario | 140 |
| 3.5. Trasferimenti non soggetti all'imposta | 140 |
| 3.6. Decadenza e Prescrizione | 141 |
| 4. L'Imposta di bollo | 141 |
| 5. Le Accise | 142 |
| 6. Giochi e scommesse | 146 |
| 6.1. Il Prelievo erariale unico (PREU) | 146 |
| 6.2. L'Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse | 147 |
| 7. Il Contributo unificato | 149 |
| 8. I Contributi consortili | 155 |
| 9. Le Tasse sulle concessioni governative | 160 |

1. L'Imposta di registro

1.1. Presupposto d'imposta

1.1.1. Registrazione in caso d'uso

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XVII – sentenza n. 4264 del 11.10.2018

Transazione – Natura novativa – Registrazione in caso d'uso

L'efficacia novativa della transazione presuppone una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato dall'accordo transattivo. Gli atti oggetto della transazione, formati mediante scambio di corrispondenza, sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso e il caso d'uso si realizza ogni qualvolta l'atto venga depositato per essere acquisito agli atti presso cancellerie giudiziarie o presso amministrazioni dello Stato, mentre non si verifica allorquando il deposito avviene ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle amministrazioni statali.

1.2. Determinazione del tributo

1.2.1. L'art. 20 del TUR

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XVI – sentenza n. 4098 del 3.10.2018

Registro – Riqualficazione atto di scissione e successiva cessione quote in cessione azienda – Abuso di diritto – Mancanza di ragione economica – Non Sussiste

Laddove un atto di scissione societaria e successiva cessione delle quote siano avvenuti in rapida successione non è condivisibile la tesi dell'ufficio, che ritiene l'operazione volta ad eludere l'imposta di registro e catastale relativamente ad una cessione di ramo d'azienda, quando i negozi siano assistiti da valide ragioni economiche preliminarmente fissate in un accordo quadro debitamente attuato. Sussiste la libertà dell'imprenditore di scegliere, tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge ovvero tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, quello più conveniente.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. VII – sentenza n. 4164 del 4.10.2018

Registro – Riqualficazione cessione di partecipazioni totalitarie di quote in cessione di azienda – Possibilità

L'Amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento a disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro. Non trova applicazione il novellato art. 20 d.p.r. n. 131/1986, come modificato dall'art. 1 c. 87 lett. a) della l. n. 205/2017, entrato in vigore il 1° gennaio 2018, in quanto non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. X - sentenza n. 4657 del 29.10.2018

Imposta di registro - Riqualificazione giuridica dell'atto - Abuso del diritto - finalità antielusiva - Esclusione

In tema di imposta di registro, l'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 - nella formulazione anteriore alle modificazioni apportate dall'art. 1, c. 87, lett. a), della l. n. 205/2017 - ha una valenza interpretativa, consentendo di attribuire rilevanza alla causa concreta ed agli effetti oggettivamente prodotti dall'atto o da più atti tra loro collegati. L'art. 20, infatti, non ha una finalità antielusiva in quanto l'istituto dell'abuso del diritto presuppone l'assenza di una giustificazione economica dell'operazione diversa da quella del risparmio di imposta e non è correlato all'istituto della simulazione poiché la riqualificazione avviene anche se le parti hanno effettivamente voluto il negozio in questione.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XIX - sentenza n. 4566 del 26.10.2018

Imposta di registro - Riqualificazione degli atti - Art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 nella versione ante riforma - Funzione economica degli atti posti in essere - Rilevanza - Irretroattività delle modifiche all'art. 20

Imposta complementare - Cartella di pagamento per riscossione a titolo provvisorio - Legittimità

L'art. 20 del TUR è una disposizione interpretativa, non avente carattere antielusivo, sicché il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione del conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se l'Amministrazione finanziaria riconosca nell'operazione complessiva - in base alle circostanze obiettive del caso concreto - la causa unitaria della cessione aziendale. Si ritengono inoltre inapplicabili in via retroattiva le modifiche apportate alla norma in esame, in vigore dal 1° gennaio 2018, perché ritenute innovative dalla giurisprudenza di legittimità.

L'imposta derivante dalla riqualificazione dell'operazione operata dall'ufficio ha natura complementare e pertanto può essere riscossa in via provvisoria con l'emissione della cartella di pagamento.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1928 del 30.10.2018

Registro - Interpretazione degli atti - Art. 20 d.p.r. n. 131/1986 - Qualificazione fiscale del contratto di cessione totalitaria delle quote sociali - Equiparazione al trasferimento dell'azienda - Legittimità - Sussiste

Il costante indirizzo della S.C. in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro l'art. 20, del d.p.r. n. 131/1986, impone di privilegiare l'intrinseca natura degli effetti giuridici, rispetto al titolo ed alla forma apparente degli atti stessi. Pertanto la cessione totalitaria delle quote di una società ha la medesima funzione economica della cessione dell'azienda di cui è titolare la società, in quanto viene effettuato il trasferimento dei poteri di godimento e di disposizione dell'azienda ad altri soggetti e non è necessario, ai fini dell'imposta di registro, che l'ufficio fornisca la prova dell'intento elusivo.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 235 del 8.3.2019

Altre imposte indirette - Imposta di registro - verifica della corretta qualificazione di atti plurimi e funzionalmente collegati - Art. 20 d.p.r. n. 131/1986 - natura interpretativa del testo modificato della l. n. 205/2017 - non sussiste - natura interpretativa secondo la norma previgente - sussiste - tassazione della fattispecie concreta sottesa all'operazione complessiva

Il giudice, sul tema della verifica sulla corretta qualificazione dell'atto negoziale intercorso tra le parti, esclude l'applicabilità del nuovo testo dell'art. 20, per come modificato dalla l. n. 205/2017, stante l'assenza di un'espressa disposizione che preveda la retroattività della norma novella.

Data l'applicabilità della norma previgente, il Giudice, in quanto interprete, è chiamato a qualificare oggettivamente gli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti e dei singoli motivi soggettivi.

L'interprete è chiamato a valutare quale sia il risultato concreto perseguito dalle parti e individuare quale sia l'imposta di registro prevista per quel risultato, a prescindere da un'indagine circa le eventuali intenzioni delle parti di eludere la normativa fiscale. In questa prospettiva dunque, è irrilevante la buona o mala fede dei contraenti, in quanto, qualora per ipotesi le parti avessero raggiunto un risultato elusivo delle norme fiscali pur senza averlo voluto, dovrebbero comunque pagare l'imposta relativa a quel risultato concretamente ottenuto.

La qualificazione interpretativa prescritta dal d.p.r. n. 131/1986 ha per oggetto la causa dell'atto, nella sua dimensione reale, concreta e oggettiva: quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può che rilevare la causa concreta dell'operazione complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni tra loro collegate e anche se non contestuali.

È l'operazione economica complessivamente posta in essere che deve, "parlando da sola", rivelare l'oggettiva, concreta e comune intenzione delle parti.

1.2.2. Atti complessi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IV – sentenza n. 3856 del 18.9.2018

Registro – Atti che contengono più disposizioni – Negozio complesso – Applicabilità di un'unica imposta – Condizioni

In tema di imposta di registro, qualora un atto contenga più disposizioni si applica, ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 131/1986, la tassazione unica quando le disposizioni da registrare derivano, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, intercorrendo tra loro, in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico (e non per mera volontà delle parti), un vincolo di connessione o compenetrazione immediata e necessaria (Nel caso di specie, veniva confermata la sentenza che aveva ritenuto soggetto a tassazione unica l'atto contenente la vendita di alcuni fabbricati rurali e dell'annesso orto da parte dei due proprietari, individuando nella natura intrinseca dei beni compravenduti legati da un concreto vincolo di pertinenzialità, un nesso di reciproca interdipendenza tra le diverse disposizioni, tale da renderle derivanti le une dalle altre).

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. VII – sentenza n. 814 del 1.10.2018

Altre imposte indirette - Imposta registro - Base imponibile - Opera pubblica - Impegno di prefinanziamento - Contraente generale - Negozio complesso - Imposta unica - Sussiste

Il discrimine tra negozio complesso e negozi collegati è il punto nodale della questione controversa posto che l'art. 21, c. 1, del TUR, stabilisce che “Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di essa è soggetta ad imposta come se fosse atto distinto” mentre il comma 2 del medesimo articolo prevede, che “Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa”. Proprio le disposizioni legislative che disciplinano la figura del contraente generale come soggetto che non si limita ad effettuare le opere pubbliche affidate dalla stazione appaltante ma, per le proprie capacità organizzative e in base alle proprie disponibilità è in grado anche di sollevare la pubblica amministrazione dai costi immediati in base a formule di pre-finanziamento delle opere che andrà a realizzare, consentono di ritenere che tra le operazioni soggette all'accertamento contestato intercorra, in virtù della legge e per esigenza obiettiva del contratto (e non già per mera volontà delle parti), un vincolo di connessione o compenetrazione, immediata e necessaria, tale da consentire di ravvisare una causa reale unitaria, che riassume in sé le distinte giustificazioni causali dei diversi negozi.

Di conseguenza se gli aspetti caratterizzanti la figura del contraente generale indicati dal legislatore debbano essere considerati elementi tipici dell'istituto e dunque indispensabili ai fini della sua configurabilità e tra tali aspetti è menzionata l'assunzione, anche parziale, dell'onere relativo all'anticipazione temporale del finanziamento necessario alla realizzazione dell'opera, non può che ravvisarsi ravvisandosi l'esistenza di un'unica struttura negoziale complessa.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 2466 del 18.4.2019

Registro, ipotecaria e catastale - Negozio complesso - Tassazione - Disposizione sottoposta a regime più oneroso - Applicazione - Causa unica - Presupposto

In tema di imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art. 21, c. 2, del d.p.r. n. 131/1986, 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 immediati ed autonomamente identificabili.

1.2.3. Enunciazione di atti non registrati

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXII - sentenza n. 5248 del 29.11.2018

Principio di enunciazione in atto - Assoggettabilità a tassazione di riconoscimento di debito allegato a decreto ingiuntivo - Non sussiste

È illegittimo l'avviso di liquidazione che liquida l'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% su di un atto di riconoscimento di debito allegato ad un decreto ingiuntivo proposto da un professionista nei confronti di un cliente moroso. Non trova applicazione in tal caso il principio di enunciazione, in quanto l'atto ricognitivo è da intendersi confermativo di una obbligazione già esistente.

Commissione tributaria provinciale di Isernia - Sez. I - sentenza n. 193 del 21.10.2019

Imposta di registro - Principio dell'enunciazione - Atto intervenuto tra le stesse parti - Necessità

L'imposta di registro si applica alle disposizioni enunciate intervenute "tra le stesse parti" e, pertanto, è illegittimo l'avviso di rettifica e liquidazione con il quale si richiede l'imposta di registro relativa ad un contratto di finanziamento successivamente ceduto ad un terzo e posto a fondamento della richiesta di decreto ingiuntivo.

1.2.4. Il principio di alternatività IVA-Registro

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 5968 del 17.9.2018

Imposta di registro - Avviso di liquidazione - Condanna - Pagamento di somme di denaro o valori - Interessi moratori

Ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale da applicare in materia di imposta di registro alla statuizione di condanna contenuta in un lodo nei confronti del debitore assume rilievo esclusivamente la circostanza che trattasi di procedimento monitorio recante una condanna al pagamento di somme di denaro o valori con applicazione dell'imposta proporzionale nella misura del 3% ai sensi dell'art. 8 della tariffa, parte I, senza involgere l'applicazione del principio di alternatività IVA/Registro.

Eguale, fuoriesce dall'ambito IVA il trattamento degli interessi moratori, concernenti il recupero delle somme dovute sulla scorta di finanziamenti.

Invero, anche tali interessi sono assoggettati all'imposta proporzionale del 3% prevista dall'art. 8, c. 1, lett. b) della tariffa parte I allegata al d.p.r. n. 131/1986.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 6376 del 25.9.2018

IVA - Società di fatto - Rogiti privati - Prova - Illegittimità dell'avviso

L'Amministrazione finanziaria non può provare l'esistenza della società di fatto ai fini IVA se i rogiti privati stipulati hanno come unico obiettivo l'evasione delle imposte dirette; i tributi indiretti sono regolati dal sistema dell'alternatività con la conseguenza che se è stata pagata l'imposta sul valore aggiunto non può essere addebitata l'imposta di registro.

Commissione tributaria provinciale di Milano - Sez. VIII - sentenza n. 5348 del 27.11.2018

Registro - IVA - principio di alternatività - decreti ingiuntivi

Il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro garantisce che operazioni già assoggettate ad IVA non siano tassate in forma proporzionale al registro, con prevalenza della disciplina IVA su quella di registro. Anche ai decreti ingiuntivi si applica l'imposta di registro in misura fissa quando il decreto dispone il pagamento di somme derivanti da operazioni soggette a IVA, similmente alla logica applicabile nella tassazione degli atti ricognitivi.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 309 del 28.1.2019

Registro, ipotecarie e catastali - Fabbricati strumentali - Magazzino, deposito, silos - Utili all'esercizio dell'impresa agricola - Regime Iva - Opzione - Possibilità

Il contribuente può optare per il regime dell'Iva da applicare al magazzino utile all'esercizio dell'impresa agricola: il bene, infatti, rientra nella categoria dei fabbricati strumentali per i quali è possibile optare per tale regime piuttosto che assoggettarlo all'imposta di registro.

1.2.5. Determinazione del valore degli immobili

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. XIV – sentenza n. 3703 del 11.9.2018

Imposta di registro - Avviso di accertamento in rettifica - Elementi di valutazione del maggior valore accertato specificità

In tema di determinazione dell'imposta di registro, l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi oltre che sul parametro comparativo e sul quello del reddito, anche su altri elementi di valutazione quali la destinazione, la collocazione, la tipologia, la superficie, lo stato di conservazione, l'epoca di costruzione: elementi, questi ultimi da ritenersi pari ordinati ai primi, purché non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XVII – sentenza n. 3875 del 12.9.2018

Imposta di registro – Immobile commerciale – Valori OMI – Non costituiscono fonte di prova

Le sole quotazioni OMI non sono idonee a fondare il differente accertamento del maggior valore effettuato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ai fini della rideterminazione della base imponibile dell'imposta di registro quando queste costituiscono l'unico strumento utilizzato dall'ufficio al fine di identificare il valore venale in comune commercio dell'immobile oggetto di compravendita. Le quotazioni OMI sono idonee solamente a condurre ad indicazioni di valori di larga massima mentre è necessario che il valore venale in comune commercio sia determinato tenendo conto della natura, consistenza ed ubicazione dei beni avendo riguardo ai trasferimenti avvenuti non oltre tre anni prima che abbiano ad oggetto immobili con analoghe caratteristiche e condizioni.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 7432 del 26.10.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Imposta di registro – Rettifica di valore – Prova – Stime OMI – Non basta

Le quotazioni OMI, risultanti dal sito web dell'Agenzia delle Entrate, ove sono gratuitamente e liberamente consultabili, non costituiscono fonte tipica di prova ma strumento di ausilio e indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicché, quali nozioni di fatto rientranti nella potestà di valutazione utilizzabili dal giudice ai sensi dell'art. 115, comma 2, c.p.c., sono idonee solamente a condurre ad indicazioni di valori di massima.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. X – sentenza n. 5350 del 27.11.2018

Imposta ipotecaria e catastale – quotazioni OMI

Le quotazioni OMI non costituiscono una fonte tipica di prova del valore venale del bene oggetto di accertamento ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, essendo idonee a condurre ad indicazioni di valore di larga massima. Un avviso di liquidazione non può fondarsi esclusivamente sui valori OMI in difetto di ulteriori elementi forniti dall'Agenzia delle Entrate.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 2804 del 3.12.2018

Imposta di registro - valore dell'immobile ceduto - valori OMI - accettazione acritica - non è ammissibile - contestualizzazione delle risultanze - è necessaria

Ai fini della determinazione del valore di un immobile per l'applicazione dell'imposta di registro i valori-indice individuati dall'OMI (Osservatorio del mercato immobiliare) devono essere sempre coniugati con le specifiche caratteristiche del bene ceduto, non potendo essere assunti come criteri generali indistintamente applicabili.

È dunque onere dell'ufficio, pena nullità dell'accertamento, motivare il recupero del maggior valore e contestualizzare le risultanze dell'OMI alla specifica fattispecie sottoposta a verifica.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 2863 del 13.5.2019

Registro, ipotecarie e catastali – Revisione del classamento – Provvedimento di riclassamento ex art. 1, c. 335, l. n. 311/2004 – Motivazione

Ai fini della revisione del classamento, il procedimento di revisione ex art. 1, c. 335 della l. n. 311/2004 rimane soggetto alle disposizioni previste dall'art. 9 del d.p.r. n. 138/1998; conseguentemente, non può essere ritenuto adeguatamente motivato il provvedimento di riclassamento ex art. 1, c. 335 della l. n. 311/2004 che faccia riferimento al rapporto tra valore di mercato e valore catastale nella microzona interessata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, nonché al relativo scostamento e a provvedimenti amministrativi se da quest'ultimi non siano altresì evincibili gli elementi che hanno concretamente inciso sul diverso classamento.

1.2.6. Cessione d'azienda o di ramo d'azienda

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. I – sentenza n. 3311 del 2.7.2018

Imposta di registro – Cessione di ramo d'azienda – Valutazione della base imponibile – Criteri

È illegittimo l'avviso di rettifica e liquidazione che non tenga in debito conto le specifiche caratteristiche del complesso aziendale ceduto e del settore d'appartenenza. In particolare, non è corretto

determinare i flussi di reddito prospettici come mera differenza tra ricavi e costi variabili, escludendo da tale conteggio i costi fissi e gli oneri finanziari, elementi necessari alla gestione del ramo d'azienda commerciale ceduto. Deve, inoltre, essere quantificato ex ante e portato in diminuzione il valore (stimato) delle imposte che graveranno su tali redditi.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VI - sentenza n. 1288 del 5.7.2018

Registro - Conferimento di ramo d'azienda - Cessione quote - Schema unitario e tassazione definita congiuntamente - Sussiste

La sequenza di atti di costituzione di società, conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione delle quote, stante la loro sostanziale unitarietà, deve essere considerata, dal punto di vista dell'applicazione dell'imposta di registro, come un unico atto di cessione di ramo d'azienda. Ciò in forza dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986, il cui scopo è quello di far prevalere, ai fini dell'interpretazione degli atti presentati alla registrazione, la loro intrinseca natura e gli effetti giuridici prodotti, indipendentemente dalla denominazione utilizzata e dalla veste formale adottata per privilegiare il dato giuridico reale, rispetto ai dati formalmente enunciati.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IX - sentenza n. 1297 del 5.7.2018

Registro - Art. 20 d.p.r. 131/1986 - Cessione quote societarie - Natura intrinseca dell'atto - Effetti giuridici

Il conferimento della totalità delle quote societarie in favore di altra società, valutate la causa reale e la regolamentazione degli interessi perseguiti dai contraenti, configura una trasmissione di ramo di azienda soggetta ad imposta di registro proporzionale, tanto più allorché alla proiezione teleologica ravvisata dalla valutazione complessiva dei singoli atti non venga proposta una plausibile alternativa lettura dell'operazione globalmente intesa.

Commissione tributaria provinciale di Modena - Sez. II - sentenza n. 417 del 19.7.2018

Imposta di registro - cessione di azienda - obbligazioni dell'acquirente - pagamento dei debiti aziendali - non è volontario

Imposta di registro - cessione di azienda - acquirente - solidarietà passiva per i debiti aziendali - conseguenza della successione nella titolarità dell'azienda - necessità - sussiste

Imposta di registro - cessione di azienda - passività afferenti all'azienda - esclusione dal calcolo del valore dell'azienda - impossibilità

In tema di cessione d'azienda, la solidarietà passiva dell'acquirente per i debiti aziendali ai sensi dell'art. 2560 c.c. fa sì che l'obbligazione dell'acquirente per il pagamento degli stessi non sia volontaria (e quindi sostitutiva di altra forma di pagamento) ma una conseguenza necessaria della

successione nella titolarità dell'azienda il cui valore non può che essere pari alla differenza tra poste attive e poste passive perché è solo tale differenza che rappresenta il valore di scambio: ai fini dell'imposta di registro, l'ufficio non può escludere dal calcolo del valore dell'azienda ceduta le passività afferenti alla stessa (la sentenza va di contrario avviso al principio affermato dalla Cassazione e rapporta la solidarietà dell'acquirente per i debiti aziendali alla fattispecie dell'accollo cumulativo "ex lege": afferma la possibilità di determinare la base imponibile sottraendo dal prezzo convenuto dalle parti, il credito accollato dall'acquirente e portato in diminuzione al fine di quantificare la somma da pagare in contanti).

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 4563 del 26.10.2018

Imposta di registro – Cessione del ramo di azienda – Criterio di determinazione dell'avviamento – Metodo del costo di sostituzione del capitale umano – Rettifiche

L'avviamento costituisce l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, sicché per la sua determinazione è necessario scegliere il criterio adatto alla realtà aziendale. In un'impresa, come quella di lite, in cui assume rilevanza la forza lavoro e l'organizzazione del personale, in quanto elemento immateriale legato alle potenzialità future dell'azienda stessa, il metodo del costo di sostituzione del capitale umano appare idoneo a quantificare il valore dell'avviamento del ramo d'azienda ceduta. Tuttavia, non è sufficiente applicare al costo complessivo del lavoro i coefficienti di moltiplicazione, differenti a seconda del livello retributivo di riferimento, ma è indispensabile adottare gli opportuni correttivi, derivanti dall'osservazione delle concrete caratteristiche dell'azienda e prendendo in considerazione, ad esempio, la recessione a livello mondiale verificatasi negli anni precedenti e successivi a quello della cessione.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IX – sentenza n. 4791 del 7.11.2018

Registro – Base imponibile – Valore dei beni e dei diritti – Avviamento – Determinazione – Società di recente costituzione con bilanci sempre in perdita

In materia di cessione di ramo d'azienda, ai fini della determinazione del maggior valore relativo all'avviamento, l'ufficio deve tenere conto del contesto economico in cui ha operato il contribuente e cioè se fosse una società di recente costituzione e che abbia operato sempre in perdita. Il metodo basato sulla media dei redditi del triennio antecedente la cessione è incongruo, ove la società sia di recente costituzione e abbia chiuso i bilanci sempre in perdita.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. X – sentenza n. 5489 del 3.12.2018

Cessione di ramo d'azienda – Determinazione del prezzo – Asta pubblica – Condizioni del mercato

Ai fini dell'imposta di registro l'ufficio è chiamato a valutare la correttezza del metodo utilizzato per la determinazione del prezzo di cessione di un ramo d'azienda, che non può prescindere dalle

concrete condizioni del compendio ceduto, dal settore di riferimento e dalle sue evoluzioni, dalle concrete condizioni di mercato. La determinazione di un diverso valore in base a mere formule matematiche è inidonea a superare la diversa valutazione operata dalle parti e fondata su metodi valutativi riconosciuti per il settore. Il sistema di vendita non è irrilevante; un'asta pubblica ha il precipuo compito di individuare l'acquirente in base al miglior prezzo conseguibile in relazione al valore del ramo ceduto.

1.3. Soggetti passivi

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VII – sentenza n. 1380 del 10.7.2018

Registro - Soggetti coobbligati - Atti dell'autorità giudiziaria - Mancanza in concreto di spostamento di valori o trasferimento di beni - Esclusione solidarietà parti in causa - Non sussiste

In tema di imposta di registro sugli atti dell'autorità giudiziaria, la solidarietà delle parti in causa prevista dall'art. 57 d.p.r. n. 131/1986 si applica anche nel caso in cui gli effetti della sentenza non si realizzino sul piano concreto, venendo a mancare in tali casi di fatto uno spostamento di valori o un trasferimento di beni.

(Nella fattispecie la Commissione tributaria regionale ha respinto l'appello della parte vincitrice nel giudizio civile, la quale aveva chiesto la disapplicazione della norma che prevede la solidarietà tra le parti in causa per l'imposta liquidata su un atto dell'autorità giudiziaria, sulla base del fatto che il suo diritto, derivante dalla sentenza resa in sede civile, non avrebbe trovato effettiva attuazione in quanto la controparte si trovava in stato di liquidazione).

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 3992 del 25.9.2018

Registro – Spese processuali – Responsabilità in solido – Sussiste

Tutti i soggetti che intervengono nell'atto, ed in special modo le parti in causa, sono solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta per l'atto registrato, in quanto parti dell'atto stesso. La parte che effettua il pagamento, tuttavia, ha il diritto di farsi ristornare quanto pagato dal soggetto obbligato principalmente, instaurando un nuovo processo in caso di diniego di pagamento da parte dello stesso soggetto principalmente obbligato.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2903 del 17.12.2018

Imposta di registro - avviso di liquidazione - pagamento del notaio - definizione della pretesa - è tale - ricorso dei contribuenti - non è ammissibile - art. 1292 c.c. - principio - si applica

In tema di imposta di registro è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, mentre non vi è obbligo di notificare l'avviso anche agli altri soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione.

Il pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti degli altri obbligati, i quali non possono chiedere il rimborso dell'imposta pagata in virtù del consolidamento della pretesa tributaria.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 50 del 8.1.2019

Imposta di registro – Applicazione dell'imposta – Sentenze e provvedimenti giudiziari – Imposta di registro – Difensore – Soggetto passivo d'imposta – Decreto ingiuntivo per il recupero di crediti professionali – Applicabilità dell'imposta – Sussistenza – Fondamento

In tema di imposta di registro, il difensore che ottenga decreto ingiuntivo per il recupero degli onorari professionali non corrisposti dal proprio assistito deve essere qualificato soggetto passivo d'imposta ed è conseguentemente obbligato in solido al versamento dell'imposta di registrazione, in applicazione dell'art. 57 del d.p.r. n. 131/1986, secondo il quale sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta le parti in causa.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1941 del 18.6.2019

Imposta di registro - Atti giudiziari - Solidarietà passiva di tutti i soggetti del processo - Quantificazione dell'imposta in sede civile - Irrilevanza - Sussiste

Ai fini dell'imposta di registro sugli atti giudiziari, sono solidalmente responsabili tutti i soggetti che hanno partecipato al processo anche nella qualità di chiamati in causa e va corrisposta l'intera imposta di registro, che non può essere limitata all'importo stabilito in sede civile.

1.4. Tipologie di atti

1.4.1. Atti dell'Autorità giudiziaria

Commissione tributaria provinciale di Alessandria - Sez. III - sentenza n. 172 del 20.7.2018

Altre imposte indirette - Imposta di registro - Lodo arbitrale virtualmente non perfezionato - Tassabilità

Ai fini dell'imposta di registro il lodo arbitrale è atto giuridico perfezionato e reso esecutivo nelle condizioni ivi contenute e pattuite tra le parti, quindi assoggettato all'imposta di registro ai sensi dell'art. 8 della Tariffa Parte Prima del d.p.r. n. 131/1986 il quale dispone che gli "Atti dell'Autorità Giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di

assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, le sentenze che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali". Nella specie in esame trattasi di atto giudiziario lodo arbitrale dichiarato esecutivo che risulta produttivo di effetti traslativi della proprietà, in quanto, tali effetti, si realizzano e sono insiti con l'atto giudiziario (lodo) avente efficacia costitutiva. È irrilevante il fatto che il prezzo pattuito non sia stato pagato, invero la trascrizione degli atti traslativi della proprietà assolve la funzione di cui agli art. 2643 e 2652 c.c. e trascende dalla volontà di non voler più godere degli effetti costitutivi in quanto il trasferimento della proprietà immobiliare si è perfezionato con la pronuncia del lodo e della sua esecutività. Da qui l'effetto costitutivo ex art. 2932 c.c.. Spetta quindi l'imposta di registro sull'atto, per come disposto dall'ufficio, nonché la condanna alle spese di giudizio in solido tra le parti.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1776 del 8.10.2018

Registro - Registrazione di decreto ingiuntivo - Soggetto debitore ammesso al gratuito patrocinio - Imposta prenotata a debito

Ai sensi dell'art. 131, c. 2, lett. d) della l. n. 115/2002, l'imposta di registro sul decreto ingiuntivo emesso nei confronti di un soggetto ammesso al gratuito patrocinio, non potendo essere posta a carico del beneficiario del gratuito patrocinio, ai sensi dell'art. 59, c. 1, lett. a) e b) del d.p.r. n. 131/1986, va prenotata a debito. L'eventuale mancata annotazione del decreto di ammissione a gratuito patrocinio da parte del Cancelliere sull'originale dell'atto riguarda solo una questione formale e non quello sostanziale dell'atto.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XVII – sentenza n. 9097 del 23.10.2018

Tributi erariali indiretti - Imposta registro – Presupposto - Sentenze ed altri atti giudiziari - Decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore

In tema 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 della Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, 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 detto articolo, atteso che l'imposta di registro è declinata in funzione della causa reale del negozio e della effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti. La mera rettifica operata in corso di giudizio dall'ufficio quanto all'erroneo riferimento alla lettera della tariffa applicata non ha effetti novativi sui presupposti e le motivazioni dell'atto impositivo.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XXIV – sentenza n. 5419 del 6.11.2018

Imposta di registro – Atti giudiziari – Sentenza di condanna al risarcimento di un danno e condanna di un terzo a manlevare il debitore di detto obbligo di risarcimento – imposta proporzionale

È legittima l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, della Tariffa, parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, qualora dalla pronuncia civile, di cui è chiesta la registrazione, emerga chiaramente l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'IVA. In particolare, la condanna conseguente l'azione di risarcimento danni e quella di manleva esulano dall'ambito applicativo dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo: le somme oggetto di condanna per danni e manleva, invero, non possono costituire il corrispettivo di operazioni di "cessioni di beni" o "prestazioni di servizi".

Ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale da applicare in materia di imposta di registro alla statuizione di condanna a manlevare assume rilievo esclusivamente la presenza di un provvedimento recante una "condanna al pagamento di somme o valori", con applicazione dell'imposta proporzionale del 3% senza involgere l'applicazione del principio di alternatività IVA/Registro.

Commissione tributaria provinciale di Bergamo – Sez. II – sentenza n. 577 del 12.11.2018

Imposta di registro – Inadempimento promittenti venditori – Risoluzione preliminare e condanna alla restituzione del doppio della caparra confirmatoria – Sentenza – Responsabilità solidale ex art. 57, d.p.r. n. 131/1986 – Non sussiste

Le imposte di registro sulla sentenza di risoluzione di contratto preliminare e condanna alla restituzione del doppio della caparra confirmatoria si applica in misura fissa di euro 200,00 per la risoluzione contratto ex art. 28, d.p.r. n. 131/1986 e in percentuale del 3% sull'imponibile ex art. 8, lett. b, Tariffa Parte I, d.p.r. n. 131/1986 per la condanna al pagamento di somme; l'imposta è dovuta a prescindere dal fatto che il provvedimento giudiziale sia stato sospeso in sede d'impugnazione, giacché il diritto di rimborso è previsto solo in caso di modifica della statuizione con successiva sentenza passata in giudicato ex art. 37, d.p.r. n. 131/1986. Dette imposte di registro devono gravare su ciascuna parte processuale solo per quanto concerne la parte di condanna alla medesima riferibile con esclusione della solidarietà ex art. 57, d.p.r. n. 131/1986. L'obbligazione solidale sussiste invece per il titolo (contratto preliminare) ex artt. 10 e 6, Tariffa Parte I, d.p.r. n. 131/1986.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 156 del 22.2.2019

Assoggettabile all'imposta di registro il decreto ingiuntivo conseguente ad operazioni di finanziamento a medio/lungo termine

I finanziamenti bancari a medio/lungo termine, ovvero quelli con scadenza superiore a 18 mesi, sono fiscalmente regolati dall'art. 15 del d.p.r. n. 601/1973 che dispone l'esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative, in quanto tali imposte sono "assorbite" dall'imposta sostitutiva prevista dal successivo art. 17 del medesimo d.p.r. n. 601/1973. Siffatto disposto non vale nel caso di "atti giudiziari", quale è il decreto ingiuntivo, richiesto dall'istituto di credito per il recupero di somme concesse con contratto di finanziamento a medio/ lungo termine, il quale non è esente dall'imposta di registro,

dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative, ma è soggetto alle suddette imposte secondo il regime ordinario

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 491 del 26.3.2019

Imposta di registro – Avvisi di liquidazione dell'imposta dovuta in base ad atti dell'autorità giudiziaria – Rimborso delle somme versate – Condizioni

L'art. 37 del d.p.r. n. 131/1986, nella parte in cui prevede che le somme pagate in base ad avvisi di liquidazione dell'imposta di registro dovuta in relazione ad atti dell'autorità giudiziaria possono essere oggetto di rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato, va interpretato in chiave sostanzialistica, ossia considerando la necessità di una sentenza di merito successiva che rechi disposizioni esplicite contrastanti con la sentenza riformata e neghi la ricorrenza dei presupposti giuridici (*an* e *quantum*) su cui era basata l'obbligazione tributaria.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 307 del 16.4.2019

Tributi erariali indiretti – Sentenze e provvedimenti giudiziari – Imposta di registro – Applicazione dell'imposta – Decreti ingiuntivi – Sottoposizione ad imposta proporzionale – Possibilità – Sussistenza

In tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 37 del TU n. 131/1986, i decreti ingiuntivi esecutivi sono soggetti ad imposta proporzionale del 3%, salvo conguaglio in base a successiva sentenza passata in giudicato, indipendentemente dal rapporto giuridico ad essi sottostante.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IV – sentenza n. 341 del 8.5.2019

Registro – Registrazione atti giudiziari – Sentenza pronunciata nei confronti di società estinta – Registrazione d'ufficio – Liquidazione dell'imposta a carico di socio della società estinta – Legittimità – Non sussiste

Nel caso di registrazione d'ufficio di sentenza pronunciata contro una società estinta è illegittimo l'avviso di liquidazione dell'imposta emesso a carico di un ex socio della società medesima, posto che – a prescindere dal fatto di trovarsi in presenza di un evento giuridicamente impossibile quale l'insorgenza di un debito a carico di un soggetto estinto – anche a voler considerare che la società, pur estinta, fosse ancora parte in causa nella controversia civile e che su di essa ricadesse il debito relativo all'imposta di registro, e anche a voler ritenere che delle conseguenze della sentenza e degli obblighi fiscali conseguenti alla sua pronuncia si debbano far carico i soci della società, da considerare di questa successori, tale responsabilità non potrebbe su di essi incombere in maniera incondizionata ed illimitata. Per far valere tale responsabilità l'ufficio avrebbe dovuto provare che il socio al momento della liquidazione della società fosse stato assegnatario di beni o avesse ricevuto somme di denaro sulla base del bilancio finale di liquidazione, ovvero che la società estinta fosse titolare di diritti e di beni non compresi nel bilancio di liquidazione che si siano, con l'estinzione, trasferiti ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. III – sentenza n. 572 del 9.5.2019

Altre imposte indirette - Imposta di registro - Decreto ingiuntivo - Pluralità di fideiussioni - Medesimo debito - Enunciazione - Imposta proporzionale - Applicabilità ad una sola fideiussione - Applicabilità dell'imposta in misura fissa per le altre

L'art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, prevede l'imposizione proporzionale dello 0,50% alle garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge. La relativa nota esplicativa afferma che le garanzie personali prestate da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta, salvo l'applicazione dell'imposta fissa per quelle non contestuali. Pertanto, in presenza di più fideiussioni enunciate nel medesimo decreto ingiuntivo e comportanti una responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori per il medesimo debito, l'imposta proporzionale deve essere applicata ad una sola fideiussione, mentre le altre sconteranno l'imposta di registro in misura fissa.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 612 del 19.6.2019

Imposta di registro - Decreti ingiuntivi emessi a fronte di pagamento di crediti derivanti da operazioni di finanziamento - Tassazione in misura fissa - Sussiste - Equiparabilità delle lettere di *patronage* cd. "forti" alla fideiussione - Sussiste - Applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa anche al solo *patronnant* ed al solo fideiussore - Sussiste

Ai decreti ingiuntivi, emessi a fronte di pagamento di crediti derivanti da operazioni di finanziamento soggette ad IVA, si applica l'imposta di registro in misura fissa ai sensi degli artt. 40 d.p.r. n. 131/1986 e 8, parte II della Tariffa. Ciò, in quanto il decreto ingiuntivo ottenuto da una banca in ragione di un finanziamento concesso, si configura come condanna ad un pagamento sottoposto al regime dell'IVA. Quanto sopra non può essere escluso dal fatto che l'ingiunzione è stata emessa contro il solo *patronnant*, atteso che detta figura è equiparabile a quella del fideiussore, così come affermato sia dalla giurisprudenza di legittimità, che dalla giurisprudenza di merito, laddove queste hanno equiparato le lettere di *patronage* cd. "forti" alla fideiussione. La posizione del *patronnant* (al pari di quella del fideiussore) non può essere scissa da quella del garantito onde sottoporlo a tassazione diversa, poiché la condanna ha ad oggetto il pagamento di corrispettivi (interessi) e di prestazioni (restituzione capitale) rientranti in ambito IVA, con la conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa. Alla medesima conclusione è pervenuta la stessa Amministrazione finanziaria con la Circolare del 10 settembre 1992 n. 214/E.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 934 del 20.6.2019

Altre imposte indirette - Imposta registro - Sentenze e atti giudiziari - Trasferimento di ricchezza - Condizione - Non sussiste

Il testo unico sull'imposta di registro nel prevedere il pagamento dell'imposta sugli atti giudiziari non contiene alcun riferimento ad un effettivo e concreto trasferimento ricchezza. Pertanto resta dovuta l'imposta sulla sentenza che rigetta l'opposizione ad un decreto ingiuntivo ottenuto nei confronti di un soggetto successivamente fallito che se il fallimento di quest'ultimo ha reso impedito l'esecuzione della stessa.

1.4.2. Affitto

1.4.2.1. di ramo d'azienda

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 9435 del 27.12.2018

Imposta di registro - Affitto di azienda - Accollo di debiti pregressi dell'affittante da parte dell'affittuario - Non costituisce atto autonomo - Inapplicabilità dell'imposta

In un affitto d'azienda, l'accollo di debiti pregressi dell'affittante da parte dell'affittuario non costituisce atto autonomamente tassabile ai fini dell'imposta di registro, essendo inerente e funzionale al ramo d'azienda dato in affitto e concorrendo a formare il valore dell'azienda affittata, che va determinato in base a una valutazione unitaria dell'oggetto del trasferimento e non in base a una considerazione atomistica delle componenti dell'azienda.

1.4.2.2. di terreno

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 6595 del 2.10.2018

Registro, ipotecarie e catastali - Avviso di liquidazione - Contratto di affitto terreno di proprietà - Installazione di impianto fotovoltaico - Riqualficazione del contratto - Concessione di diritto reale di superficie - Non possibile - Diritto di superficie - Esclusione

Il contratto di affitto concluso in relazione ad un terreno di proprietà al fine di installare un impianto fotovoltaico non può riqualficato dall'Agenzia delle Entrate come concessione di diritto reale di superficie per la costruzione dell'impianto fotovoltaico. Il testo del contratto è del tutto coerente con il *nomen iuris* attribuito dalle parti, stante la peculiarità delle singole clausole costitutive di diritti ed obblighi di natura personale. La previsione che gli impianti realizzati sul terreno resteranno di proprietà dell'affittuario nell'ipotesi di scioglimento anticipato del contratto, mentre si trasferiranno a titolo gratuito al proprietario del terreno alla scadenza contrattuale è motivo per ritenere che la disciplina possa far riferimento al contratto di locazione. L'art. 934 c.c. prevede espressamente una deroga al principio "*superficies solo cedit*": il diritto di superficie può avere contenuto diverso da quello di un diritto reale, assumendo le caratteristiche di un diritto personale di natura obbligatoria.

1.4.3. Cessione d'azienda

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1797 del 11.10.2018

Registro - Società titolare di un unico bene strumentale - Cessione del bene ad altra società con due fatture - Equiparazione alla cessione dell'azienda - Legittimità - Sussiste

È equiparabile al trasferimento dell'azienda la cessione, tramite due fatture, ad altra società, dell'unico bene strumentale (nel caso di specie: un software per la tenuta di contabilità *on line*), con la conseguente legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. V – sentenza n. 1951 del 7.11.2018

Registro - Qualificazione della cessione di azienda - Carattere unitario del legame funzionale tra i beni compravenduti - Necessità

Per qualificare il negozio come cessione d'azienda, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti del contratto, occorre l'esistenza, tra i beni compravenduti, di un legame funzionale e dinamico che ne riveli il carattere unitario, non rilevando che la cessione stessa abbia riguardato la maggior parte dei beni materiali in totale assenza di elementi economicamente unificanti.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 369 del 7.3.2019

Altre imposte indirette - Imposta di registro - Azienda - Accollo debiti aziendali - Rilevanza - Sussiste

L'imposizione di registro sui beni che fanno parte di un'azienda deve essere calcolata al netto delle passività - fatta salva la specifica eccezione di escludere quelle proporzionalmente imputabili ai beni indicati nella prima parte dell'art. 7 della Tariffa (autoveicoli e imbarcazioni) e nell'art. 11 della Tabella (cambiali).

Nel caso di azienda la base imponibile è il valore del bene e non il corrispettivo e dal momento che l'art. 2560 c.c. contempla un accollo *ex lege* non è applicabile l'art. 21, c. 3 del TUR (né quanto stabilito dall'art. 43, c. 2), per cui le passività aziendali si deducono necessariamente nel computo della base imponibile.

In tema di imposta di registro su atti di cessione di azienda (o di diritti reali su di esse), il valore effettivo, rispetto a quello dichiarato, deve essere accertato tenendo conto del criterio di cui all'art. 51, c. 4, del d.p.r. n. 131/1986, che non esclude, peraltro, una verifica sulla inerenza delle passività risultanti dalla documentazione contabile rispetto all'attività svolta dall'azienda trasferita, in quanto l'estraneità dei debiti, ancorché appostati in contabilità ed assunti dalla cessionaria, fa sorgere, in capo all'acquirente, una responsabilità *ex art.* 2560, c. 2 c.c., assimilabile all'accollo che, ai sensi dell'art. 43, c. 2, del d.p.r. n. 131/1986, concorre a determinare la base imponibile.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 1704 del 20.3.2019

Registro, ipotecaria e catastale - Compravendita di azienda - Valore - Avviamento - Costituisce parte del valore dell'azienda - Rileva anche se negativo

In tema di imposta di registro il valore dell'azienda viene determinato, per il combinato disposto dei c. 1, 2, e 4 dell'art. 51 del d.p.r. n. 131/1986, secondo il valore venale in comune commercio, che costituisce la base imponibile, che comprende l'avviamento, qualità intrinseca dell'azienda trasferita, che rileva sia se positivo che negativo costituente, in tal caso, il c.s. "badwill" del quale l'Amministrazione finanziaria, se sussistente, non può non tenerne conto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 2607 del 2.5.2019

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro - Cessione d'azienda - Valore di avviamento - Calcolo - Individuazione dei criteri

In tema di imposta di registro relativa alla cessione di azienda, ai sensi dell'art. 51, c. 4, del d.p.r. n. 131/1986, la cui corretta interpretazione va effettuata alla luce dei criteri fissati dal d.p.r. n. 460/1996, il calcolo del valore di avviamento, da intendersi come capacità di profitto di un'attività produttiva e, dunque, idoneità alla copertura dei costi, compresi quelli fiscali, non può basarsi unicamente su automatismi quali stime basate su calcoli matematici o semplici percentuali; diversamente, è necessario prendere in considerazione i vari aspetti concernenti l'attività economica oggetto di compravendita, tra i quali rientrano fattori gestionali e amministrativi ed elementi soggettivi utili a calare l'accertamento dell'Amministrazione nella realtà fattuale dell'attività economica oggetto di compravendita.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 3175 del 23.5.2019

Registro, ipotecaria e catastale - Cessione d'azienda - Imposta proporzionale

Rientra nella fattispecie della cessione d'azienda soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale l'atto di scioglimento della società di fatto tra gli eredi e l'assegnazione dell'azienda sociale ad uno di essi.

Ai fini delle imposte dirette, l'assegnazione dell'azienda al socio superstite per effetto dello scioglimento della società tra eredi entro cinque anni dall'apertura della successione mortis causa, avviene in regime di neutralità fiscale, senza che emerga alcuna plusvalenza imponibile.

1.4.4. Cessione d'immobile

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 5893 del 13.9.2018

Imposta di registro - Atto di compravendita immobiliare - Atti propri dei gruppi europei di interesse economico (GEIE) - Applicazione dell'imposta in misura fissa - Non compete

L'art. 4, lett. g), tariffa parte prima, del d.p.r. n. 131/1986 – che prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200,00 agli atti propri dei gruppi europei di interesse economico – si applica solo agli atti endosocietari di un GEIE e non a un atto di compravendita di un immobile stipulato con una persona fisica.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 2806 del 3.12.2018

Imposta di registro - cessione d'immobile - rimborso spese di manutenzione - pagamenti inscindibilmente connessi - base imponibile del tributo - valore dell'immobile - è tale - rimborso - non rileva

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, nel caso di cessione di immobile per il quale è pattuito un corrispettivo pari al valore del manufatto, e un'ulteriore somma dovuta a titolo di rimborso per i lavori di manutenzione effettuati, si considera imponibile ai fini del tributo solamente il valore dell'immobile.

Ciò in ragione del fatto che le due prestazioni pecuniarie sono inscindibilmente collegate fra loro e come tali assoggettate al tributo sulla base dell'articolo 21 c. 2 del d.p.r. n. 131/1986 (l'imposta di registro si applica cioè alla sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa).

1.4.5. Pegno su quote societarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. VII - sentenza n. 3955 del 25.9.2018

Imposta di registro - Cancellazione del pegno sulle quote sociali - Natura dichiarativa - Non sussiste - Ragione - Atto privo di contenuto patrimoniale - Rileva - Tassazione in misura fissa - Consegue

L'atto di cancellazione del pegno sulle quote sociali compravendute non ha natura dichiarativa, in quanto non influisce sulla sfera patrimoniale delle parti contraenti ma esclusivamente sulla cancellazione del pegno, verificatasi successivamente all'estinzione del debito; di conseguenza, ai fini dell'imposta di registro, si applica la tassazione in misura fissa prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale (ex art. 11 del d.p.r. n. 131/1986).

1.4.6. Divisioni

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. VI - sentenza n. 476 del 13.6.2019

Registro - Ipotecarie e catastali - Atti di divisione di comunione immobiliare ereditaria - Conguaglio in denaro - Rinuncia - Tassazione come atti traslativi - Non sussiste

In tema di registrazione di atti di divisione di comunione immobiliare ereditaria, nel caso di specie realizzati tra padre e figli, l'importo a conguaglio rinunciato dal padre con animo liberale a favore dei figli non può di certo essere configurato come vendita immobiliare, ma esclusivamente come atto di donazione per cui dovrà essere tassato secondo la specifica disciplina, posto che in caso di scioglimento della comunione mediante assegnazione dei beni in natura e versamento di conguagli in denaro, ove i condividenti abbiano ricevuto il valore delle rispettive quote, si applica l'aliquota degli atti di divisione e non l'aliquota degli atti traslativi, atteso che quest'ultima è applicabile ai sensi dell'art. 34 del d.p.r. n. 131/1986 soltanto nel caso in cui ad un condividente siano stati attribuiti beni per un valore eccedente quello a lui spettante e limitatamente alla parte in eccedenza, mentre non rileva che la somma corrisposta a titolo di conguaglio provenga o meno dalla massa ereditaria, in quanto la norma citata non si riferisce alla provenienza dei beni, ma solamente al loro valore. Ne consegue, pertanto, l'illegittimità dell'avviso di liquidazione impugnato.

1.4.7. Donazioni

Commissione tributaria provinciale di Forlì - Sez. I - sentenza n. 172 del 23.7.2018

Registro - atto di donazione (atto enunciante) di un credito vantato a titolo di restituzione di un finanziamento infruttifero da socio (atto enunciato) - mancata descrizione dell'atto enunciato - applicazione proporzionale dell'imposta - non conseguue

In sede di registrazione dell'atto enunciante, non si applica l'imposta di registro (con aliquota al 3%) sull'atto enunciato, in quanto carente della descrizione dell'atto enunciato ("contratto di finanziamento soci"), della data di concessione e durata del finanziamento, dell'importo originariamente concesso e delle modalità di rimborso.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XII - sentenza n. 4034 del 26.9.2018

Donazione - Valore donato inferiore alla franchigia - Imposta di registro - Non dovuta

Nell'ipotesi in cui in un atto coesistano sia disposizioni negoziali a titolo oneroso, che disposizioni a titolo gratuito, ai fini dell'imposta di registro assumono rilevanza solo quelle a titolo oneroso. Pertanto gli atti di donazione, caratterizzati dalla gratuità dell'attribuzione, devono essere interessati unicamente dall'imposta sulle successioni e donazioni, se dovuta, anche in fase di registrazione; ed in ogni caso per la registrazione degli atti che contengono esclusivamente una o più disposizioni donative, di valore inferiore alla franchigia, non deve essere corrisposta l'imposta di registro.

1.4.8. Trust

Commissione tributaria provinciale di Parma - Sez. II - sentenza n. 210 del 21.8.2018

Trust – costituzione vincolo di destinazione – risvolto patrimoniale – necessità – sussiste

Per la sottoposizione ad imposta sulla “costituzione di vincoli di destinazione”, occorre che tali vincoli abbiano un risvolto patrimoniale per gli stipulanti; risvolto che nel caso in esame è assente essendo presente solo un intento di rendere intangibili dei beni per poi poter pagare debiti verso dipendenti senza quindi che possa parlarsi di alcun trasferimento patrimoniale.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 5796 del 10.9.2018

Registro, ipotecarie e catastali – Atto di costituzione – Trust – Notaio – Versamento imposte – Misura fissa – Sussiste

L'atto di costituzione del trust non produce immediatamente effetti traslativi finali perché non c'è un trasferimento definitivo dei beni assoggettati al vincolo di destinazione e, dunque, sconta l'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa e non proporzionale.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. Stacc. di Brescia – Sez. XXIII – sentenza n. 3754 del 10.9.2018

Registro – Base imponibile – Determinazione del valore – Applicazione dell'imposta – Trasferimento beni – Trust liquidatorio

L'art. 51 d.p.r. n. 131/1986, al fine della determinazione della base imponibile, impone il principio della effettività del valore venale del bene compravenduto in comune commercio. In caso di trust liquidatorio, dichiarato nullo, il cui trustee è persona fisica, si applica l'imposta di registro sui beni da quest'ultimo trasferiti con atto di compravendita.

È legittima, quindi, la pretesa dell'ufficio che ha applicato l'imposta di registro pari al 2% al valore venale di mercato ritenendo che, nel caso di specie, la cessione del bene sia stata effettuata da trustee persona fisica.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 4068 del 28.9.2018

Registro, ipotecaria e catastale – Trust autodichiarato – Trasferimento beni al trust – Imposta proporzionale – Non sussiste

Il trasferimento di beni all'interno di un trust autodichiarato non può considerarsi un reale trasferimento di beni o arricchimento di persone, bensì un mero vincolo di segregazione, pertanto le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa. Il presupposto d'imposta si manifesta infatti con il trasferimento definitivo dei beni dal “trustee” al beneficiario.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IX – sentenza n. 8873 del 17.12.2018

Registro, ipotecarie e catastali – Trust – Atto istitutivo – Imposta di registro in misura fissa – Compete – Atto dispositivo – Imposta sulle successioni e donazioni – Assoggettamento – Legittimità

In tema di trust, è assoggettato ad imposta di registro in misura fissa ex art. 11 della Tariffa, parte prima, d.p.r. n. 131/1986, l'atto istitutivo con il quale il disponente esprime la volontà di costituire il trust, diversamente dall'atto dispositivo con il quale il *settlor* trasferisce i beni al *trustee* –nel caso in esame il disponente attribuiva la piena proprietà di immobili al trust indicando come beneficiari i figli- trasferimento, o il costituito vincolo di destinazione che ne è l'effetto, da assoggettare ad imposta sulle successioni e donazioni sulla base dell'art. 2 c. 47 d.l. n. 262/2006 che, reintroducendo l'imposta sulle successioni e donazioni, costituisce "imposta nuova" ove si aggiunge l'imposizione, oltre che sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, sulla "costituzione di vincolo di destinazione".

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 53 del 17.1.2019

Altre imposte indirette - Imposta di registro - Trust - Conferimento di beni o diritti - Trasferimento di ricchezza - Imposta proporzionale – Non sussiste

Il conferimento dei beni in un *trust* non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione nei confronti del *trustee*, che di fatto non ottiene alcun sostanziale arricchimento personale e non realizza alcun accrescimento definitivo della sua sfera patrimoniale. La tassazione proporzionale è invero da rimandare al momento in cui i beni vincolati in *trust* saranno trasferiti ai beneficiari del *trust* stesso.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 1326 del 8.3.2019

Registro, ipotecaria e catastale – Autoliquidazione – Trust – Imposta in misura fissa – Assenza trasferimento di beni - Finalità successoria – Settlor – Trustee – Beneficiario

Il *Trust* è assoggettabile a tassazione in misura fissa non solo in quanto inferiore ad un milione di euro, come stabilito dall'art. 2, c. 49, lett. a) del d.l. n. 262/2016, ma anche perché non essendo per lo stesso previsto alcun corrispettivo, non può parlarsi di operazione a carattere patrimoniale. Invero, il trasferimento del bene dal "settlor" al "trustee" avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi non comportando il trasferimento allo stesso che è tenuto solo ad amministrarlo in attesa del definitivo trasferimento al beneficiario. (conf. Cass. nn. 15469/2018).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XI - sentenza n. 2894 del 14.5.2019

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta in misura fissa – Compete – Trust – Non applicabilità dell'imposta di successione e donazione in misura proporzionale

È soggetto all'imposta di registro in misura fissa e non all'imposta di successione e donazione in misura proporzionale il trasferimento dei beni dal disponente al *Trust* nel caso in cui ciò non realizzi un trasferimento patrimoniale in favore del *Trustee* o di altri soggetti (Cass. 31445/18; Contra Cass. 3735/15).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 3035 del 16.5.2019

Rimborso - Diniego rimborso imposte - Trust - Registro - Trust - Mancanza di certezza sul quando e sulla individuazione dei soggetti beneficiari - Imposta di registro - Dovuta in misura fissa

Il pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni derivante dalla costituzione di un trust è dovuto solo in caso di trasferimento definitivo di beni e diritti al beneficiario. In mancanza di certezza sull'*an*, sul quando e sulla esatta individuazione dei soggetti beneficiari, il trust è soggetto solo all'imposta fissa di registro.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 3151 del 22.5.2019

Registro, ipotecaria e catastale - Trust autodichiarativo - Duplice effetto - Effetto "segregativo" - Imposta di registro in misura fissa - Effetto traslativo - Tassazione proporzionale

Nel trust c.d. autodichiarativo si distinguono due momenti: uno meramente "segregativo", privo di qualsiasi effetto traslativo ed uno "traslativo", durante il quale si trasferiscono i beni ai beneficiari finali del trust. Al primo si applica l'imposta di registro in misura fissa, al secondo in misura proporzionale. Infatti, il presupposto impositivo proporzionale è integrato solo quando si realizza il programma del disponente e, quindi, con il trasferimento dei beni; in tal caso, se il trust ha ad oggetto un trasferimento immobiliare senza determinazione di corrispettivo, si applica l'art. 52, c. 4, d.p.r. n. 131/1986.

1.4.9. Licenza di noleggio

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 9445 del 27.12.2018

Registro, ipotecarie e catastali - Vendita di una licenza per noleggio con conducente - Accertamento di maggior valore - Valore calcolato su uno studio relativo al valore di licenze per taxi in altra provincia - Illegittimità

È illegittimo l'accertamento di maggior valore per una cessione di una licenza di noleggio con conducente rilasciato dal comune di una piccola città basato su uno studio che analizza il valore delle licenze taxi in una metropoli, senza operare alcuna parametrizzazione che tenga conto delle diverse condizioni e realtà esistenti nelle due città.

1.4.10. Risoluzione del contratto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. I – sentenza n. 5317 del 5.12.2018

Condizione risolutiva espressa – Avveramento – Restituzione della caparra confirmatoria – Effetto naturale – Assenza di corrispettivo – Tassazione in misura fissa

Al verificarsi di una condizione risolutiva espressa, l'obbligo di restituzione della somma, già data a titolo di caparra confirmatoria, consegue quale "effetto naturale" della risoluzione del contratto, che avviene senza prestazione di corrispettivo; si applica pertanto l'imposta fissa anziché quella proporzionale.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. II – sentenza n. 310 del 17.4.2019

Registro – Registrazione degli atti – Preliminare di compravendita immobiliare – Risoluzione del contratto – Rimborso dell'imposta proporzionale pagata sulla caparra confirmatoria – Sussiste – Tassa fissa – Rimborsabilità – Non sussiste

In materia di registrazione di contratti preliminari di compravendita immobiliare con presenza di caparra confirmatoria soggetti ad imposta fissa ed imposta proporzionale calcolata sul valore della caparra, in caso di risoluzione del contratto per inadempimento è rimborsabile l'imposta proporzionale pagata sul valore della caparra confirmatoria, mentre non può essere rimborsato il valore della tassa fissa, trattandosi del costo del servizio reso.

1.4.11. Ricognizione di debito

Commissione tributaria provinciale di Varese – Sez. I – sentenza n. 435 del 21.11.2018

Ricognizione di debito – Imposta di registro in misura fissa – Sussiste

La tesi della non applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale nella ipotesi della mera dichiarazione ricognitiva di preesistente rapporto sembra trovare ulteriore conferma nel fatto che la precedente normativa al riguardo contenuta nel r.d. n. 3269/1923 citava espressamente la ricognizione del debito nella tariffa ad esso allegata, assoggettandola all'imposta di registro proporzionale, laddove nella Tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986 non è stata ripresa la suddetta citazione: dal che è legittimo desumere l'intenzione del legislatore del 1986 di escludere la ricognizione di debito dagli atti negoziali assoggettabili ad imposta di registro proporzionale.

1.5. Esenzioni

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XII - sentenza n. 4432 del 16.10.2018

Avviso di liquidazione per imposta di registro

In materia di imposta di registro, l'esenzione di cui all'art. 57, c. 8, del d.p.r. n. 131/1986 per gli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali vale unicamente per lo Stato e non anche per le società di capitali a partecipazione pubblica, stante la loro identità privatistica. L'esenzione potrebbe essere giustificata se i beni acquisiti sono trasferiti immediatamente e direttamente in capo al demanio dello Stato senza transitare per il patrimonio del soggetto espropriante, e di ciò vi sia adeguata prova documentale.

1.5.1. Agevolazioni

Commissione tributaria provinciale di Rimini - Sez. I - sentenza n. 202 del 6.7.2018

Avviso di liquidazione - imposta di registro, ipotecaria e catastale - compravendita terreno incluso in Piano Particolareggiato di Iniziativa Privata - tassazione agevolata ex art. 33 c. 3 l. n. 388/2000 - presupposto della utilizzazione edificatoria entro cinque anni - individuazione del termine per la notifica dell'avviso di liquidazione a seguito della decadenza dalle agevolazioni - termine decorrente dalla inutile scadenza del periodo di cinque anni previsto per la edificazione - inesistenza di continuità normativa con l. n. 244/2007 - tardività della notifica - invalidità dell'atto

In materia di agevolazioni fiscali per la compravendita di terreni inclusi in piani urbanistici, deve essere esclusa la continuità normativa tra la l. n. 388/2000 art. 33 comma 3, e la l. n. 244/2007 art. 1 c. 25. La disciplina fiscale successiva è infatti innovativa ed abrogativa della precedente, che ha inteso sia modificare le aliquote che ridimensionare lo spettro delle ipotesi agevolative. L'avviso di liquidazione deve essere notificato entro i tre anni successivi alla scadenza del termine originariamente previsto (nella vigenza della l. n. 388/2000). La notifica eseguita dopo tale scadenza rende invalido l'avviso di liquidazione.

Commissione tributaria provinciale di Genova - Sez. I - sentenza n. 245 del 25.7.2018

Altre imposte indirette - Imposta di registro - Beneficio di cui all'art. 33, c. 3, l. n. 388/2000 - Utilizzo edificatorio di aree soggette a piani particolareggiati - Termine - Realizzazione di sole opere di urbanizzazione - Inidoneità - Revoca

Legittimamente l'ufficio procede alla revoca del beneficio di cui al comma 3, dell'art. 33, l. n. 388/2000 e all'art. 16, l. n. 448/2001 (che prevede l'applicazione dell'imposta nella misura dell'1%), ove sulle aree oggetto di compravendita, non siano stati realizzati - entro il termine di legge (come prorogato dall'art. 2, c. 23, d.l. n. 225/2010 e dall'art. 6, c. 6, d.l. n. 102/2013 convertito in l. n.

12472013) - interventi edificatori che consistano nella realizzazione del c.d. rustico e nel completamento della copertura.

1.5.1.1. Piccola proprietà terriera

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VII - sentenza n. 1386 del 10.7.2018

IRPEF - Imprenditore agricolo professionale - Imposta di registro - Imposta ipotecaria - Agevolazione art. 1, comma 4 d.lgs. n. 99/2004 - Requisiti - Iscrizione all'albo ed alla gestione separata INPS - Sufficienza - Sussiste - Produzione attestazione Ispettorato provinciale agrario - Necessità - Esclusione

L'art. 1, c. 4 d.lgs. n. 99/2004 prevede che all'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Secondo la disposizione, condizioni sufficienti per la spettanza dell'agevolazione sono solo l'iscrizione all'albo degli imprenditori agricoli professionali ed alla gestione separata INPS, al momento dell'applicazione dell'agevolazione e per i cinque anni successivi, senza che possa essere invocata dall'Ufficio l'ulteriore requisito dell'attestazione dell'ispettorato provinciale agrario, circa la sussistenza delle condizioni per l'agevolazione in materia di piccola proprietà contadina prevista dalla l. n. 604/1954.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia - Sez. II - sentenza n. 178 del 21.9.2018

Agevolazioni ed esenzioni - piccola proprietà contadina - "sovranza" - inconfigurabilità - terreni agricoli - qualificazione negli strumenti urbanistici - sufficienza

L'art. 2, c. 4-bis, d.l.n. 194/2009, sulle agevolazioni alla piccola proprietà contadina non assoggetta la fruizione dell'agevolazione alla condizione della "sovranza", (cioè dell'insistenza del fabbricato di servizio sul terreno compravenduto ipotizzata dall'Agenzia) ma si limita a richiamare, ai fini agevolativi, i terreni agricoli qualificati come tali negli strumenti urbanistici e le relative pertinenze, senza porre ulteriori condizioni (nella specie il fabbricato era posto in posizione retrostante rispetto al terreno ma il ricorso del contribuente è stato accolto perché il fabbricato compravenduto è stato considerato pertinenziale rispetto in quanto permanentemente destinato al servizio del fondo come esplicitamente affermato nell'atto pubblico di compravendita).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 3294 del 13.11.2018

Imposta di registro - Agevolazioni piccola proprietà contadina - Produzione del certificato dell'ispettorato provinciale agrario - Natura ordinatoria del termine - l. n. 604/1954 - Non sussiste

È onere del contribuente produrre il certificato dell'ispettorato provinciale agrario che attesti la sussistenza dei requisiti agevolativi nel termine previsto dall'art. 4 della l. n. 604/1954. La mancata produzione della certificazione nei termini non si traduce nell'automatica perdita delle agevolazioni avendo natura ordinatoria e non perentoria. La stessa l. n. 604/1954 ha smentito la natura decadenziale del termine ivi previsto, nel momento in cui ha concesso la possibilità del rimborso della maggiore imposta pagata dopo la presentazione del certificato definitivo. Invero, non può negarsi la possibilità di usufruire delle agevolazioni anche in assenza dell'attestazione rilasciata dall'organo preposto, richiedendo l'accertamento dei requisiti in questione al Giudice Tributario.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. III - sentenza n. 703 del 20.11.2018

Requisiti per agevolazione piccola proprietà contadina

I giudici d'appello hanno affrontato la problematica relativa al riconoscimento delle agevolazioni spettanti alla piccola proprietà contadina. In particolare hanno esaminato l'appello proposto dal contribuente che si è visto revocare le agevolazioni previste dalla l. n. 604/1954 di cui aveva fruito al momento della stipula del contratto d'acquisto. Il collegio, confermando quanto statuito dai giudici di prime cure, ha statuito che lo status di imprenditore agricolo deve essere preesistente al momento della stipula del contratto. Pertanto, esaminati gli atti di causa e verificato che il contribuente risultava iscritto negli elenchi nominativi dei coltivatori diretti soltanto dal 1° ottobre 2007, data successiva alla stipula del contratto (15/12/2006), ha rigettato l'appello e per l'effetto confermato l'avviso di accertamento.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XVIII - sentenza n. 2236 del 12.3.2019

Imposta di registro - Agevolazioni ed esenzioni - Rapporto tra proprietà principale e proprietà pertinenziale - Scindibilità - Mutamento della destinazione d'uso dell'edificio pertinenziale nei cinque anni dall'acquisto - Decadenza parziale delle agevolazioni

In materia di imposta di registro, quando nei cinque anni dall'acquisto muti la destinazione del solo edificio pertinenziale da agricola a commerciale, rimanendo invece immutata la destinazione del terreno, durevolmente destinato alla produzione agricola, va disposta la decadenza parziale delle agevolazioni ex art. 2 c. 4-bis del d.l. n. 194/2009 limitatamente al bene pertinenziale, attesa la scindibilità, ai fini suddetti, del rapporto tra proprietà principale e proprietà pertinenziale.

1.5.1.2. Prima casa

Commissione tributaria provinciale di Varese – Sez. IV – sentenza n. 251 del 4.7.2018

Riunione di più unità abitative – Agevolazione prima casa – Sussiste

I benefici per l'acquisto della “prima casa” possono riguardare anche immobili risultanti dalla riunione di più unità immobiliari, purché le stesse siano destinate dall'acquirente quale “un'unica unità abitativa”, non risultando necessario che l'accorpamento debba avvenire nei tre anni dall'acquisto dell'ultimo immobile.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIX – sentenza n. 3854 del 18.9.2018

Registro – Agevolazioni prima casa – Abitazione di lusso – Superficie utile – Abitabilità – irrilevanza

Ai fini della individuazione di una abitazione di lusso per escludere il beneficio c.d. prima casa in materia di imposta di registro, la superficie utile deve essere determinata avuto riguardo alla utilizzabilità degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità (nel caso di specie, venivano erroneamente esclusi dal computo della superficie utile, i muri perimetrali e la veranda, impropriamente assimilata ad un terrazzo esterno non avendo considerato la concreta potenzialità d'uso della stessa).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VI – sentenza n. 6388 del 25.9.2018

Registro, ipotecaria e catastale – Avviso di liquidazione – Benefici fiscali su prima casa – Acquisto in regime di separazione dei beni – Coniuge appartenente alle Forze dell'ordine – Esonero dall'obbligo di trasferimento della residenza – Revoca dell'agevolazione – Sussiste

Il contribuente che acquista l'immobile e non trasferisce entro i 18 mesi la residenza nel Comune dove è ubicato il bene decade dalle agevolazioni fiscali e non rileva che il coniuge sia un rappresentante delle forze dell'ordine, esentato dall'obbligo, se quest'ultimo risulta estraneo all'atto stipulato dal contribuente che acquista il bene in regime di separazione dei beni.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XX – sentenza n. 4090 del 1.10.2018

Imposta di Registro – Prima casa – Causa di forma maggiore – Sussiste

L'ufficio non può procedere al recupero della differenza tra l'aliquota ordinaria e l'aliquota agevolata per la prima casa, nell'ipotesi in cui, a seguito di compravendita immobiliare, l'acquirente non abbia potuto trasferire entro diciotto mesi la propria residenza nell'immobile acquistato a causa di ritardi addebitabili esclusivamente all'impresa costruttrice. In tale evenienza, infatti, è integrato un caso di forza maggiore.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 7214 del 18.10.2018

Registro, ipotecaria e catastali - Agevolazione - Prima casa - Villino unifamiliare - Annessa corte di pertinenza - Rogito - Immobile di lusso - Sussiste

È legittima la revoca dell'agevolazione "prima casa" perché dal rogito emerge che il villino unifamiliare è dotato di annessa corte di pertinenza scoperta sei volte più grande rispetto all'area coperta, caratteristica che rende l'immobile di lusso.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1986 del 9.11.2018

Registro - Termine per adibire l'immobile riacquistato ad abitazione principale - Conservazione dei benefici - Condizioni

Nell'ipotesi di immobile riacquistato e destinato a propria abitazione principale la dichiarazione di intenti deve avvenire nel rispetto del termine decadenziale triennale (nella specie, la parte contribuente ha venduto il primo immobile - soggetto a regime agevolato ex d.p.r. n. 131/1986 - prima della decorrenza del quinquennio ed acquistato il secondo senza adibirlo ad abitazione principale, ma realizzando tale finalità entro il termine triennale in linea con i principi di ragionevolezza e buona fede.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 1091 del 15.11.2018

Imposta di registro - Agevolazioni acquisto prima casa - Si conservano fino a tre anni dalla registrazione dell'atto - Sussiste - Acquisto di più unità immobiliari - Sussiste

I benefici per l'acquisto della "prima casa" possono essere riconosciuti anche quando siano più di una le unità immobiliari contemporaneamente acquistate, purché ricorrano due condizioni: la destinazione di dette unità immobiliari, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa e la qualificabilità come alloggio non di lusso dell'immobile risultante dalla "unificazione".

In tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l'acquisto della prima casa, previsti dall'art. 1, c. 6, della l. n. 168/1982, possono essere conservati ove la finalità, dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, di destinare l'immobile a propria abitazione venga realizzata entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio che, con riferimento all'imposta di registro, è di tre anni dalla registrazione dell'atto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XV - sentenza n. 211 del 23.1.2019

Registro, ipotecarie e catastali - Registro - Agevolazione prima casa - Art. 69, c. 3 e 4, della l. n. 342/2000

Il collegio, in tema di agevolazioni fiscali Ici, in conformità della posizione dell'Agenzia delle Entrate (circolari 44/2001 e 18/2013) ha condiviso l'assunto che, in considerazione della diversità dei pre-

supposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato, uno stesso soggetto, successivamente ad un acquisto a titolo gratuito, possa fruire dei c.d. benefici prima casa in sede di acquisto di un immobile a titolo oneroso.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. I - sentenza n. 561 del 24.1.2019

Tributi erariali - Avviso di liquidazione per decadenza dai benefici fiscali per l'acquisto della prima casa - Mancato trasferimento della residenza nei 18 mesi - Causa di forza maggiore - Rilevanza - Individuazione

In tema di benefici fiscali per l'acquisto della cd. prima casa, è consentito il mantenimento dell'agevolazione esclusivamente ove il trasferimento della residenza nel Comune nel quale è ubicato l'immobile non sia tempestivo per causa sopravvenuta di forza maggiore, assumendo rilevanza, a tal fine, i soli impedimenti non imputabili alla parte obbligata, inevitabili e imprevedibili e tali essendo, in ipotesi di gravi condizioni di salute del contribuente, quelle circostanze non esistenti già al momento del rogito e connotate dei caratteri della posteriorità e della imprevedibilità.

Commissione tributaria provinciale di Padova - Sez. II - sentenza n. 172 del 6.6.2019

Imposta di registro - Comunione immobiliare - Rinuncia abdicativa di uno dei comproprietari - Principio di "elasticità" del diritto di proprietà - Espansione del diritto di proprietà del beneficiario - Spettanza agevolazioni "prima casa" - Sussiste

Nell'ipotesi di comunione immobiliare la rinuncia abdicativa da parte di uno dei comproprietari, con la conseguente concentrazione della proprietà nelle mani del soggetto a favore del quale è avvenuta l'abdicazione, non configura un negozio traslativo. In tale ipotesi trova applicazione il principio di "elasticità" del diritto di proprietà in forza del quale si attua un'espansione del diritto di proprietà del beneficiario. Si tratta di una donazione indiretta a favore di uno dei comproprietari che ha diritto, in presenza dei relativi presupposti, a usufruire delle agevolazioni "prima casa".

Commissione tributaria regionale per la Sardegna - Sez. VIII - sentenza n. 396 del 11.6.2019

Altre imposte indirette - Imposta registro - Agevolazione prima casa - Terreno pertinenziale - Mancata "graffatura" - Rilevanza - Non sussiste

Per beneficiare dell'agevolazione di cui alla nota 2-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, le aree scoperte pertinenziali devono risultare censite in catasto urbano unitamente al bene principale, ossia devono risultare, secondo espressione cartografica "graffate", dove la graffatura altro non è che una mera rappresentazione grafica. La mancata "graffatura" non consente però di escludere di per sé il contribuente dall'agevolazione. In altri termini, se è ben possibile ritenere che la "graffatura" rappresenti manifestazione inequivoca della volontà del proprietario di destinazione del terreno (area scoperta) a servizio o ornamento del fabbricato principale cui è agganciato; non può, al contrario, sostenersi che la mancata graffatura escluda automaticamente e insuperabilmente tale volontà, risultando tale interpretazione non conforme alla normativa primaria di riferimento.

1.6. Sanzioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XXIV – sentenza n. 4602 del 26.10.2018

Registro – Sanzioni – Proposta di mediazione – Rifiuto – Abbattimento della sanzione al 35 per cento – Inapplicabilità – Valore dei beni o diritti, ridotto di un quarto, superiore a quello definitivamente accertato – Sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta – Applicabilità

Laddove il contribuente non aderisca alla proposta di mediazione dell'ufficio, la funzione deflativa del beneficio dell'abbattimento della sanzione al 35 per cento del minimo previsto dalla legge, accordato ex art. 17-bis, c. 7, del d.lgs. n. 546/1992, viene meno. Nel giudizio che segue, laddove l'atto impugnato non sia se non parzialmente annullato, l'unica norma applicabile è l'art. 71 del d.p.r. n. 131/1986, per cui, se il valore definitivamente accertato dei beni o diritti, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta dovuta. La riduzione giudiziale del valore accertato, che, pur al netto della riduzione di un quarto, si mantenga superiore a quello dichiarato, comporta una riduzione della sanzione, che sarà commisurata all'imposta effettivamente dovuta, ma ciò non giustifica l'attribuzione del diverso beneficio al quale il contribuente, rifiutando la proposta dell'ufficio, ha definitivamente rinunciato.

2. Le imposte ipotecarie e catastali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IV – sentenza n. 3911 del 21.9.2018

Atto di costituzione del trust – Imposta ipotecaria e catastale – Trasferimento di beni dal disponente al trustee – Sussiste – Conseguenza – Applicazione in misura proporzionale delle imposte ipotecarie e catastali

Con l'istituzione del trust si attua un trasferimento di beni dal disponente, che ne perde la disponibilità, al trustee che è tenuto ad amministrare il patrimonio segregato; l'esistenza di un trasferimento, anche se con caratteristiche specifiche, ha come conseguenza la necessità di porre in essere le relative formalità ipotecarie e catastali connesse al regime di pubblicità dei beni immobili. Da ciò discende l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, ai sensi degli artt. 2, c. 2, e 10 del d.lgs. n. 347/1990.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 4069 del 28.9.2018

Trust – Personalità giuridica – Soggetto passivo – Non sussiste

Il trust manca di personalità giuridica poiché trattasi di un insieme di beni e di rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee, che è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto. Nel caso di specie i giudici aditi hanno dichiarato nullo l'avviso di liquidazione notificato al trust come soggetto passivo mediante il quale l'Amministrazione finanziaria, con riferimento ad un immobile conferito in un trust, aveva richiesto il pagamento dell'imposta ipotecaria e quella catastale in misura proporzionale e non fissa.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. II – sentenza n. 890 del 8.10.2018

Altre imposte indirette - Imposta ipotecaria e catastale - Esenzioni e agevolazioni - Classificazione catastale transitoria - Precedente accatastamento - Rilevanza - Non sussiste

In caso di classificazione catastale transitoria di un immobile al momento della compravendita non rileva ai fini dell'applicabilità dell'agevolazione "prima casa" l'accatastamento precedente bensì il dato fattuale, laddove lo stesso risulti provato in atti, in base al quale il fabbricato oggetto di trasferimento sia strutturalmente concepito per uso abitativo e successivamente destinato a casa di abitazione, classificate in una delle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore (da A/2 ad A/7).

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XX – sentenza n. 4315 del 11.10.2018

Imposta ipotecaria e catastale – Avviso di rettifica e liquidazione – Compravendita di immobile – Rettifica del valore

Un immobile in evidente stato di deterioramento non può essere paragonato, ai fini della determinazione del valore, ad altri immobili della zona in stato conservativo definito come "normale". Il confronto per la determinazione del valore di mercato deve essere effettuato con operazioni di compravendita di analoghi fabbricati, nelle medesime condizioni di precarietà. In aggiunta, è onere dell'ufficio spiegare l'entità del coefficiente correttivo di riduzione del valore risultante dall'applicazione dei valori OMI.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - sentenza n. 84 del 26.11.2018

Altre imposte indirette - Imposta ipotecaria e catastale - Ricostituzione della comunione tra coniugi - Benefici fiscali - Non spettano

L'esenzione da qualsiasi imposta e tassa di tutti gli atti, documenti e provvedimenti, relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio, prevista dall'art. 19 della l. n. 74/1987, non è applicabile, per analogia, ai casi di ricostituzione della comunione dei beni ed in particolare alla convenzione matrimoniale di comunione di beni, con inclusione di beni nella comunione legale, dovendosi invocare il diverso principio della stretta interpretazione delle norme che recano agevolazioni fiscali.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 3477 del 5.12.2018

Imposta ipotecaria – Accertamento – Terreno edificabile – Determinazione valore – Comparazione con altre compravendite – Criteri

In tema imposta ipotecaria, ai fini dell'accertamento del maggior valore di un terreno potenzialmente edificabile, occorre tener conto non solo dell'astratta vocazione edificatoria del terreno, ma della concreta e reale possibilità di utilizzo del bene. Ne consegue che i valori dei terreni non utilizzabili ai fini edificatori non possono essere comparati con le transazioni di terreni edificabili.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. V – sentenza n. 58 del 4.2.2019

Imposte ipotecarie e catastali – Conferimento di immobile in trust – Tassazione in misura proporzionale – Illegittimità – Tassazione in misura fissa – Sussiste

In tema di tassazione ipotecaria e catastale per il conferimento di un immobile in un trust non autodichiarato occorre distinguere due ipotesi: 1) il trust è transattivo dal disponente al trustee, ma è stabilmente individuato il beneficiario finale del trust, per cui è come se si trattasse di una donazione dal disponente al beneficiario; 2) il trust è transattivo, ma l'intestazione al trustee del patrimonio destinato al trust configura una situazione transitoria, per cui si applica l'imposta in misura fissa, in quanto l'imposizione proporzionale si applicherà se e quando vi sarà la definitiva attribuzione dei beni del trust ai soggetti che ne beneficeranno. Considerato che il caso di specie configura la seconda ipotesi ne consegue che l'imposizione, al momento della stipula dell'atto istitutivo del trust, deve eseguirsi in misura fissa e non proporzionale.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 105 del 20.2.2019

Imposte ipotecarie e catastali – Rinuncia abdicativa – Tassazione proporzionale – Legittimità – Sussiste

In materia di trascrizione di atti di rinuncia abdicativa di quote di comproprietà immobiliare, non possono negarsi gli effetti economici e giuridici in capo al beneficiario e la modifica della capacità contributiva. Pertanto è corretto sottoporre l'atto in esame alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia – Sez. II – sentenza n. 73 del 26.3.2019

Registro – Aumento di capitale sociale con conferimento immobiliare – Valore dichiarato in atto al netto del residuo mutuo assistito da iscrizione ipotecaria – Violazione dell'art. 50, c. 3, d.p.r. n. 131/1986 – Non sussiste

In sede di aumento del capitale sociale, il valore imponibile del bene immobile conferito, deve essere ridotto del valore dei debiti ipotecari gravanti sul bene stesso; l'iscrizione ipotecaria rappresenta

il massimo grado di inerenza tra la passività e il bene colpito, considerato che il creditore munito di ipoteca ha il diritto di soddisfare il proprio credito sul bene ipotecato.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. I – sentenza n. 468 del 10.4.2019

Altre imposte indirette - Imposta ipotecaria e catastale - Verbale di accordo giudiziale ex art. 17, d.lgs n. 28/2010 – Trasferimento immobiliare – Esenzione – Spettanza

Con il d.lgs n. 28/2010 è stato introdotto un regime agevolativo a favore di chi accede all'istituto della mediazione, finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali. A tal fine l'art. 17, c. 2, del d.lgs n. 28/2010 prevede l'esenzione di tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione da ogni spesa, tassa o diritti di qualsiasi specie e natura. Dubbi che sono sorti al riguardo concernevano il significato dell'espressione "spesa, tassa o diritto di qualsiasi natura e specie, ossia se la norma potesse trovare applicazione anche con riferimento a tipologie di tributi non espressamente menzionate, come, nel caso in oggetto, le imposte ipotecarie e catastali. La soluzione a favore dell'interpretazione estensiva e quindi dell'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali nei procedimenti di mediazione trae il suo fondamento dalla soluzione raggiunta dalla giurisprudenza di legittimità (n. 6065/2000) relativamente all'interpretazione dell'art. 19 della l. n. 74/1987, riguardante tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 387 del 20.5.2019

Imposte ipotecarie e catastali – Trust – Costituzione – Versamento imposta proporzionale – Istanza di rimborso – Diniego – Legittimità – Non sussiste

In materia di registrazione di un atto di costituzione di un *trust* con conferimento di immobili liquidato ai fini delle imposte ipotecarie e catastali assoggettandolo ad aliquota proporzionale, è illegittimo il diniego opposto all'istanza di rimborso, poiché l'istituzione di un vincolo di destinazione non è tassato in sé e per sé, ma solo quando vi sia un effettivo incremento patrimoniale del beneficiario, situazione che non si verifica sino a quando il programma del *trust* non abbia avuto esecuzione.

3. L'Imposta sulle successioni e donazioni

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. VII – sentenza n. 1301 del 20.8.2018

Altre imposte indirette - Imposta di successione - Voluntary disclosure - Effetti

L'art. 1, c. 1, della l. n. 186/2014, "Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero" ha introdotto una particolare procedura di regolarizzazione detta *Voluntary Disclosure* la quale prevede che laddove non siano già stati avviati controlli o verifiche, i contribuenti tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale (le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed

equiparate) possano presentare una completa autodenuncia, al fine di far riemergere, sanandole, le proprie disponibilità estere.

Nella legge “*Voluntary Disclosure*” non è prevista la possibilità di sanare, con la dichiarazione di emersione, l'imposta sulle successioni e donazioni e, pertanto, ove i beni oggetto di regolarizzazione (denaro, immobili, partecipazioni) derivino da un successione ereditaria, la dichiarazione di possesso di beni, pervenuti in successione (all'estero), e non dichiarati a suo tempo, costituisce ex art. 2735 c.c., per le sue caratteristiche di spontaneità e veridicità, una confessione stragiudiziale, che, provenendo “dalla parte o da chi la rappresenta ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale”.

Poiché le violazioni in materia di imposta di registro, di successione o di donazione esulano dall'ambito applicativo della procedura di collaborazione volontaria e non sono interessate dai previsti benefici, non prevedendo la norma l'applicazione automatica degli effetti premiali connessi al perfezionamento della procedura, all'emersione di materia imponibile per successione, si devono applicare i principi generali e, specificamente, l'art. 27, c. 6, del d.lgs. n. 346/1996, per il quale l'imposta è comunque dovuta anche qualora la dichiarazione sia presentata oltre i termini.

3.1. Base imponibile

Commissione tributaria provinciale di Lecco – Sez. II – sentenza n. 129 del 2.7.2018

Imposta di successione – Franchigie godute per donazioni del *de cuius* – Coacervo delle donazioni al fine della verifica della franchigia successoria – Necessità

Sebbene sia stato abolito il coacervo delle donazioni a seguito dell'abrogazione delle aliquote progressive dell'imposta di successione, l'obbligo di indicare in sede di successione le donazioni ricevute dagli eredi (disposto dall'art. 29, d.lgs. n. 346/1992) rende evidente la finalità antielusiva di evitare che sia possibile moltiplicare la franchigia prevista frazionando in vita il trasferimento del patrimonio del *de cuius* agli eredi.

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. III – sentenza n. 23 del 18.1.2019

Successioni – Finanziamento soci ad opera del *de cuius* a società fittizia – Conseguente credito del *de cuius* verso la società stessa – Imponibilità in capo agli eredi – Non sussiste

L'iscrizione nel bilancio di una società di un credito verso soci, laddove il debitore sia una persona giuridica creata e posseduta al 100% dal soggetto indicato come “creditore”, ha natura fittizia per la assenza conclamata di sinallagma alcuno, perché quando le due parti contrattuali sono la stessa entità o centro di interessi economici non si può parlare, in termini sostanziali, di contratto.

Se il *de cuius*, persona fisica, ha, attraverso la sua fiduciaria, trasferito (con formalità che lasciano a desiderare ma che non creano sostanza veruna) “utilità economiche” delle quali legittimamente disponeva verso una “persona giuridica”, quest'ultima, essendo tenuta alla contabilità e godendo di soggettività “terza” ha necessariamente dovuto registrare la nascita di un debito a fronte dell'incremento delle attività ricevute, in fatto, gratuitamente.

Detta iscrizione non può essere idonea a creare ricchezza concretamente valorizzabile a fini successori, laddove il titolo di proprietà della società è trasferito *mortis causa* senza alcuna realizzazione di corrispettivi ed il suo “valore” appare già appreso dalla massa ereditaria sotto la specie delle quote di partecipazione nelle società finanziarie in parola, già regolarmente fatte oggetto di dichiarazione da parte degli eredi.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. III – sentenza n. 2501 del 4.6.2019

Successioni – Imposta di successione – Determinazione asse ereditario – Aliquota applicabile

Non si può ritenere che l'art. 8, c. 4, del d.lgs. n. 346 /1990, abrogato dall'art. 68 della l. n. 342/ 2000, sia divenuto nuovamente applicabile a seguito dell'entrata in vigore del d.l. n. 262/2006, convertito con l. n. 286/2006 giacché, come ha chiarito la Suprema Corte, tale articolo – in base al quale l'asse ereditario è maggiorato di un importo pari a quello delle donazioni – aveva l'esclusiva funzione di consentire l'individuazione della aliquota applicabile (e non delle franchigie, come vorrebbe l'Amministrazione), e deve considerarsi dunque norma già superata a seguito del venire mero del sistema delle aliquote progressive”.

3.2. Beneficio d'inventario

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 746 del 5.9.2018

Altre imposte indirette – Imposta sulle successioni e donazioni – Accertamento – Accettazione con beneficio d'inventario – Opponibilità all'Amministrazione finanziaria – Sussiste

L'art 5, c. 1, l. n. 346/1990 non distingue, ai fini della individuazione del soggetto dell'imposta di successione, fra erede puro e semplice ed erede che abbia accettato l'eredità con beneficio d'inventario; la nozione di erede, anche nell'ambito fiscale, resta quella definita dal diritto civile, secondo il quale è opponibile anche ai terzi, e quindi anche al Fisco, la limitazione di responsabilità dell'erede che abbia accettato con beneficio d'inventario e con rilascio dei beni ai creditori del defunto ai sensi dell'art. 507 c.c. Pertanto tale limitazione di responsabilità – analogamente alla dichiarazione di rinuncia all'eredità (Cass. 2820/2005) – non può essere ignorata dall'Amministrazione, che è tenuta ad attendere la definitività della procedura liquidatoria per quantificare il tributo successorio, potendo agire nei confronti dell'erede nei soli limiti di residua capienza del patrimonio pervenutogli, e ciò vale anche per le imposte catastali ed ipotecarie, e non per la sola imposta di successione, potendo tali tributi d'atto essere richiesti all'erede accettante con beneficio soltanto dopo la deduzione delle passività ad essi inerenti. Infatti la limitazione di responsabilità degli eredi derivante dall'accettazione con beneficio di inventario risponde all'esigenza di ridurre il sacrificio economico del soggetto passivo del complesso di tali imposte – tutte connesse alla qualità di erede di tale soggetto – entro l'ambito del suo effettivo arricchimento (Cass. Sez. V - n. 4419 del 21 febbraio 2008).

3.3. Trust

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 7485 del 29.10.2018

Successioni e donazioni - Presupposto - Atto costitutivo di trust - Mancanza incremento patrimoniale ricevente - Imponibilità - Non sussiste

L'atto costitutivo di un trust con conferimento di beni al relativo fondo non determina alcun trasferimento patrimoniale, né alcun arricchimento da parte del ricevente, trattandosi solo di costituzione di un vincolo di destinazione di beni o diritti non sorretto da spirito di liberalità, il che comporta che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, il momento impositivo si realizza solo con il trasferimento finale dei beni al beneficiario.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 1950 del 7.11.2018

Successioni e donazioni - Trust e vincolo di destinazione - Presupposto impositivo - Concreto trasferimento di beni e diritti - Necessità

Il presupposto dell'operatività dell'imposta delle successioni e donazioni per il trust è dato dal fatto che la costituzione del vincolo determini, in concreto, un trasferimento di beni o diritti ovvero un reale arricchimento del beneficiario.

Commissione tributaria provinciale di Mantova - Sez. II - sentenza n. 197 del 23.11.2018

Ipotecaria catastale - Atto istitutivo di trust - Imposta di donazione - Tassazione proporzionale - Sussiste

Nei trust con beneficiari, la costituzione del vincolo di destinazione si pone sin dall'origine a favore di questi, concretizzando l'attribuzione liberale. Ne consegue che il conferimento dei beni in trust coincide con il momento impositivo ai fini dell'imposta di donazione in quanto comporta la segregazione dei beni del settlor in un patrimonio separato gestito dal trustee, senza la necessità di dover attendere la futura distribuzione del patrimonio da parte del trustee ai beneficiari.

Commissione tributaria provinciale di Lodi - Sez. I - sentenza n. 71 del 26.11.2018

Successioni e donazioni - Trust - Vincolo di destinazione - Presupposto d'imposta - Esclusione

I negozi dotativi eseguiti in connessione ad un atto istitutivo di trust non comportano una movimentazione di ricchezza in quanto il trustee non incrementa il proprio patrimonio personale: sul trustee grava unicamente l'onere di ritrasferire il *quantum* ricevuto ai beneficiari finali. Nel caso del trust i beni costituiscono un patrimonio caratterizzato da specifica autonomia che non appartiene

né al soggetto disponente né al trustee e, conseguentemente, il rispetto del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Cost. impone l'applicazione dell'imposta in misura fissa. Ai sensi dell'art. 2, c. 49, della l. n. 286/2006 il valore del bene, è in tal caso pari al *quantum* dell'onere di ri-trasferimento dello stesso bene; tale operazione determina un'imposta pari a zero e la conseguente riscossione dell'importo minimo in misura fissa.

Commissione tributaria provinciale di Savona – Sez. II – sentenza n. 472 del 17.12.2018

Altre imposte indirette - Imposta sulle donazioni - Costituzione di trust - Atto ad effetto traslativo senza segregazione dei beni - Imposta in misura proporzionale - Dovuta

Laddove la costituzione di un trust, abbia a scopo la gestione di immobili da parte del trustee, l'imposta sulle donazioni (così come quelle ipo-catastali), è dovuta in misura proporzionale. Tanto, dovendosi ritenere che, in tali casi, il vincolo di destinazione produca un effetto traslativo funzionale al successivo e, solo eventuale, trasferimento della proprietà in capo ai beneficiari. Ciò, senza che si determini alcuna segregazione dei beni costituiti in trust.

3.4. Affidamento fiduciario testamentario

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XVII – sentenza n. 172 del 17.1.2019

Affidamento fiduciario testamentario - Interposizione temporanea - Qualifica di erede - Non sussiste

Con la l. n. 112/2016 è stato riconosciuto il contratto di affidamento fiduciario mediante il quale i beni dell'affidante vengono solo formalmente intestati all'affidatario, ma sostanzialmente appartengono al beneficiario in quanto beni gestiti nell'interesse del beneficiario al quale andranno successivamente trasferiti. L'istituto dell'affidamento fiduciario è del tutto simile al trust e produce i medesimi effetti di interposizione temporanea e limitata con cui si realizza un vincolo di destinazione. L'affidatario dei beni che sostanzialmente appartengono al beneficiario non può essere qualificato quale erede.

3.5. Trasferimenti non soggetti all'imposta

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. staccata di Brescia – Sez. XXV – sentenza n. 1451 del 28.3.2019

Successioni e donazioni - Trasferimenti non soggetti all'imposta - Patti di famiglia - Collegamento negoziale - Esclusione dall'imposta

La valutazione circa l'esistenza dei presupposti per l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta per i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote

sociali e di azioni in presenza di più atti deve essere effettuata considerando la sussistenza e l'intensità del collegamento negoziale intercorrente tra i distinti negozi stipulati dai contribuenti.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 2015 del 9.5.2019

Imposta sulle successioni – Trasferimenti non soggetti all'imposta – Trasferimenti di aziende, rami di aziende, quote sociali e azioni a favore dei discendenti e del coniuge – Applicabilità dell'esclusione dall'imposta – Condizioni

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, costituisce condizione di ammissione al beneficio della non soggezione all'imposta di cui all'art. 3, c. 4-ter, d.lgs. n. 346/1990, stante la necessità della collaborazione del contribuente in relazione a circostanze non altrimenti conosciute o conoscibili dall'Amministrazione ed alle quali la legge ricollega detto beneficio.

3.6. Decadenza e Prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. III – sentenza n. 623 del 14.2.2019

Successione – Procedura di collaborazione volontaria – Termini di decadenza – Sanzioni

Ai fini della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione di una dichiarazione di successione, la presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di *voluntary disclosure* costituisce, ai sensi dell'art. 26, c. 6, del d.lgs. n. 346/1990, un evento diverso sopravvenuto dopo la presentazione della dichiarazione di successione e pertanto il contribuente dovrà procedere con la presentazione di una dichiarazione integrativa recante menzione delle attività finanziarie detenute all'estero e procedere con il versamento delle maggiori imposte dovute anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza.

4. L'Imposta di bollo

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3256 del 9.11.2018

Imposta di bollo - Atto di divisione immobiliare - Natura dichiarativa e non traslativa dell'atto di accettazione tacita dell'eredità - art. 1, c. 1-bis, all. A, Tariffa parte I di cui al d.p.r. n. 642/1972

L'accettazione tacita di eredità effettuata in relazione ad un atto di divisione immobiliare non è atto traslativo, essendo una nota di trascrizione in esso compresa e dallo stesso direttamente dipendente. In questo caso, ai sensi dell'art. 1, c. 1-bis, della tariffa allegata al d.p.r. n. 642/1972, l'accettazione tacita dell'eredità, pur debitamente trascritta, soggiace, unitamente all'intero atto, esclusivamente all'imposta forfettaria di bollo di euro 230,00.

Commissione tributaria provinciale di Salerno - Sez. IV - sentenza n. 291 del 14.2.2019

Tributi- Prescrizione - Tassa automobilistica - Termine triennale

Il credito tributario per tassa automobilistica si prescrive in tre anni ai sensi dell'art. 5, c. 51, del d.l. n. 953/1982, conv. nella l. n. 53/1983 (termine del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello nel quale doveva effettuarsi il pagamento).

5. Le Accise

Commissione tributaria provinciale di Mantova - Sez. II - sentenza n. 93 del 6.7.2018

Accise - Legittimato attivo alla richiesta di rimborso accisa - Effettivo utilizzatore

Le istanze di rimborso debbono essere formulate dal soggetto che corrisponde all'effettivo utilizzatore dei prodotti o sottoprodotti industriali con componente energetica.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. VII - sentenza n. 3153 del 9.7.2018

Accise - Decreto Bersani - Auto-produttori energia elettrica derivante da fonti rinnovabili - Consorzi - Applicabilità - Sussiste

L'energia elettrica derivante da fonti rinnovabili è esente da accisa se è consumata dalla stessa impresa che l'ha prodotta, detta "auto-produttore" (ai sensi dell'art. 52, c. 3, lett. b, d.lgs. n. 504/1995). L'Agenzia delle Dogane - con la nota 13 dicembre 2013, prot. n. 130439 - ha affermato che l'esenzione spetta se la produzione di energia elettrica è strettamente correlata al suo utilizzo per il soddisfacimento del fabbisogno del produttore. L'Amministrazione nega quindi in questo modo l'esenzione agli enti di aggregazione tra imprese che, utilizzando fonti rinnovabili, producono energia elettrica e la destinano al consumo di soggetti facenti parte dell'ente/consorzio.

Tale interpretazione limiterebbe l'applicazione di un beneficio disposto per incentivare la produzione di energia c.d. pulita, secondo le indicazioni date dalla CE, e dal Trattato di Kyoto ancor più a monte, vale a dire la tutela dell'ambiente e la riduzione delle immissioni inquinanti nell'atmosfera.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 2661 del 4.9.2018

Accise - Agevolazioni - Autoconsumo - Necessità

Per fruire dell'agevolazione prevista dall'art. 52 Testo Unico sulle Accise è necessario, tra l'altro, che l'autoproduttore dell'energia elettrica sia anche il suo integrale consumatore, mentre non è agevolata quella parte di energia elettrica che viene prodotta e venduta a consumatori diversi, sia pur esse aziende consorziate, né è applicabile l'analoga normativa prevista con riguardo alla addizionale locale sull'energia elettrica. Ne deriva che in tal caso il produttore assume la veste di fornitore obbligato ai conseguenti adempimenti fiscali con il pagamento dell'accisa sull'energia fornita a terzi.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. IX - sentenza n. 4458 del 22.10.2018

Accise - Riduzione acconti - Mancata autorizzazione - Buona fede

In ipotesi di motivata istanza del contribuente l'Agenzia delle Dogane può autorizzare la riduzione della rateizzazione dell'acconto accise sull'energia; in assenza di autorizzazione, secondo un'interpretazione formalistica, l'autoriduzione va soggetta a regime sanzionatorio.

Tuttavia se sulla base dei medesimi presupposti il soggetto passivo ha già ottenuto l'autorizzazione da uffici diversi ma facenti tutti capo all'Amministrazione finanziaria andranno valutati il suo legittimo affidamento e la sua buona fede ex art. 10, l. n. 212/2000 nel dichiarare non sanzionabile la condotta.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. I - sentenza n. 1868 del 22.10.2018

Accise armonizzate - Esenzione dell'accisa per autoproduzione da fonti rinnovabili - Necessità che l'autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili ne sia anche il consumatore finale - Sussiste

È legittima l'esenzione dell'accisa per l'autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili che ne sia anche il consumatore. L'esenzione dell'accisa è invece esclusa per il produttore di energia elettrica da fonti rinnovabili che pur essendone anche consumatore la cede anche a terzi consumatori finali ancorché questi ultimi risultino collegati al produttore da vincoli associativi di natura consortile.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. Stacc. di Brescia - Sez. XXIII - sentenza n. 4784 del 5.11.2018

Accise - Compensazione - Uffici territoriali diversi - Unicità ente impositore - Credito immediatamente compensabile

Le procedure contabili dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli non possono non considerare che i rapporti creditizi con gli operatori fanno capo a sé stessa e non alle sue articolazioni territoriali, stante l'assenza di soggettività giuridica delle stesse.

Conseguentemente non influiscono sui tempi di accertamento della liquidabilità e certezza del credito, anche se il credito ed il debito dell'operatore commerciale nasca da operazioni liquidate da agenzie territoriali diverse, con effetti immediati sull'avveramento della compensazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IV – sentenza n. 8022 del 19.11.2018

Accisa sulla produzione di energia elettrica – Esenzione nel caso di energia autoprodotta – Energia prodotta dalla società consortile e consumata dalle società consorziate – Non sussiste

Ai fini della disciplina dell'accisa sull'energia elettrica deve ritenersi che l'esenzione dal tributo di cui all'art. 52, c. 3, lett. b), del d.lgs. n. 504/1995 – relativa all'ipotesi di energia prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni – non possa ritenersi applicabile anche all'energia proveniente da una società consortile produttrice ed utilizzata dalle imprese aderenti al consorzio in quanto persone giuridiche diverse dal produttore.

Ai fini in discorso non può ritenersi applicabile la definizione di autoproduzione di cui all'art. 2, c. 2, d.lgs. n. 79/1999 in quanto contenuta in una legge diretta a scopi diversi da quelli perseguiti dalla normativa tributaria, trattandosi di disposizioni finalizzate a regolare il mercato interno dell'energia elettrica, restando la materia fiscale ad esse estranea.

Commissione tributaria provinciale di Brescia – Sez. II – sentenza n. 810 del 6.12.2018

Accise – Aliquota ridotta – Comunicazione periodica – Requisito formale – Termine perentorio – Non sussiste

Il termine del giorno 20 di ogni mese per trasmettere all'Agenzia delle Dogane i dati relativi al consumo del mese precedente non è termine perentorio stabilito a pena di decadenza dal beneficio e, soprattutto, il mancato adempimento di una prescrizione formale non comporta in alcun caso la perdita del diritto all'applicazione di agevolazioni e/o esenzioni di accisa, laddove, come nel caso di specie (in quanto non contestato) ne sussistano i requisiti oggettivi e sostanziali previsti dal Testo Unico Accise.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VIII - sentenza n. 2939 del 20.12.2018

Accise - Omessa dichiarazione - Omesso versamento dell'imposta - Sanzioni - Cumulo - È possibile

Ai fini dell'applicazione delle accise la sanzione comminata per la mancata presentazione della dichiarazione non assorbe quella sancita per l'omesso versamento del tributo, con la conseguenza che ricorrendone i presupposti entrambe sono dovute.

Le due sanzioni, infatti, sono state irrogate in applicazione di due distinte disposizioni normative: l'una per infedele dichiarazione, ai sensi dell'art. 59, c. 1, lett. c, d.lgs. n. 504/1995, l'altra, per omesso versamento del tributo, ai sensi dell'art. 13, d.lgs. n. 471/1997.

Commissione tributaria provinciale di Como – Sez. III – sentenza n. 309 del 24.12.2018

Accise – Aliquota ridotta – Comunicazione periodica – Requisito sostanziale e non formale – Termine perentorio – Sussiste

Il soggetto che intende fruire di un'agevolazione o beneficio deve rispettare i presupposti (*rectius* incombenti) richiesti dalla legge e previsti quale condizione perché la P.A. valuti la relativa richiesta. Ogni condizione o incombente, a prescindere dalla *ratio* cui è sottesa l'agevolazione, deve ritenersi essenziale. Ne deriva che, se è contemplato un termine, esso deve ritenersi comunque perentorio. Nel caso di specie: comunicazione mensile e dichiarazione di consumo del precedente mese nel termine del ventesimo giorno. La circostanza che al mancato rispetto del termine non sia ricollegata alcuna sanzione o tanto meno la revoca del beneficio dell'esenzione è assolutamente in linea con la natura della comunicazione volta all'ottenimento di un'agevolazione, esenzione, beneficio, di cui resta facultata e non obbligata per legge la parte richiedente che potrebbe in limine anche rinunciare.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVII – sentenza n. 9432 del 27.12.2018

Accise, dazi e diritti doganali – Addizionale provinciale sull'energia elettrica – Incompatibilità con la disciplina comunitaria

L'addizionale provinciale dell'energia elettrica, non avendo finalità specifiche, ma essendo unicamente volta a finanziare i bilanci delle Province, è incompatibile con l'art. 1, par.2, della direttiva 2008/118/CEE e sussiste quindi il diritto al rimborso della stessa.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 6 del 9.1.2019

Accise – Prodotti energetici – Accisa sul gas – Credito – Istanza di rimborso – Termine biennale – Sussiste

In materia di istanza di rimborso per crediti su accise per il gas è applicabile, a pena di decadenza, il termine biennale decorrente dalla data di pagamento. Nel caso di specie, considerato che le dichiarazioni relative al biennio successivo espongono un debito dal quale non era stato decurtato in compensazione il credito vantato, manca la continuità contabile necessaria a mantenere il credito esigibile, con la conseguente legittimità del diniego opposto dall'ufficio doganale per intervenuta decadenza.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 1330 del 8.3.2019

Accise, dazi e diritti doganali – Riduzione dell'aliquota di accisa sul gasolio per autotrazione – Mancata dichiarazione di depositi di carburanti ad imposta assoluta – Infedeltà della dichiarazione – Sussiste

Allorché il dichiarante venga ammesso alla fruizione dei benefici per il settore dell'autotrasporto e ometta di dichiarare la titolarità di depositi o di distributori privati di carburanti ad imposta assoluta, con specificazione della capacità di stoccaggio dei relativi serbatoi contenenti gasolio destinato al rifornimento degli autoveicoli aventi titolo al beneficio, si applica la disposizione di cui all'art. 75, d.p.r. n. 445/2000 che, in caso di non veridicità delle dichiarazioni rese, prevede la decadenza dai benefici eventualmente conseguenti al provvedimento emanato sulla base della dichiarazione non veritiera, con le eventuali conseguenze penali di cui all'art. 76, d.p.r. n. 445/2000.

6. Giochi e scommesse

6.1. Il Prelievo erariale unico (PREU)

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VII – sentenza n. 1376 del 10.7.2018

Giochi e lotterie – Apparecchi da intrattenimento che restituiscono vincite in denaro – Prelievo Unico Erariale – Accertamento – Erogazione diretta o indiretta di denaro – Onere della prova – A carico dell'Amministrazione – Sussiste

Gli apparecchi, anche irregolari, che erogano direttamente o indirettamente premi in denaro o in natura, sono in astratto soggetti al Prelievo Unico Erariale. L'onere della prova dell'erogazione della vincita incombe in capo all'Amministrazione finanziaria.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. V – sentenza n. 1078 del 24.8.2018

Altre imposte indirette – Prelievo erariale unico – Apparecchi con vincite di denaro – Detentore locali e gestore apparecchi – Responsabilità solidale – Sussiste

Le somme dovute a titolo di Prelievo Erariale Unico (PREU) sono poste a carico dell'installatore degli apparecchi con vincite di denaro in solido con chi detiene i locali nei quali tali apparecchi sono collocati. È onere di quest'ultimo, infatti, controllare che gli apparecchi non siano privi di nulla osta, siano collegati alla rete telematica e trasmettano gli importi delle giocate. Conseguentemente, non può sostenersi che chi detiene i locali è totalmente estraneo alla gestione degli apparecchi medesimi (con la conseguente irrilevanza della affermata ignoranza del titolare dei locali in ordine al corretto funzionamento dei contatori degli apparecchi installati).

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VI - sentenza n. 210 del 5.2.2019

Altre imposte indirette - Prelievo unico erariale - Responsabile d'imposta e solidarietà

La responsabilità ai fini del PREU ex art. 39-*quater*, d.l. n. 269/2003 conv. con modificazioni nella l. n. 326/2003, è quella principale dell'installatore e, in caso di mancata individuazione, del possessore o detentore a qualsiasi titolo degli apparecchi a cui si aggiunge sempre la responsabilità solidale dell'esercente il locale in cui sono installati gli apparecchi privi del nulla osta.

6.2. L'Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. III - sentenza n. 445 del 28.11.2018

Scommesse gioco - Imposta unica - Ricevitorie - Dovuta dal 2011 - Bookmaker - Coobbligato solidale - Ante 2011 - Dovuta

Sulla raccolta di scommesse di gioco anche in assenza di concessione (come nella specie) la sentenza della Corte cost. 23/1/18, n. 27 ha fatto chiarezza ed escluso la responsabilità delle ricevitorie per le annualità antecedenti il 2011, ma l'imposta resta dovuta sempre dal *bookmaker* quale debitore solidale poiché partecipa direttamente nella realizzazione del presupposto impositivo.

Ai fini tributari c'è infatti equiparazione tra il titolare della ricevitoria ed il *bookmaker* in quanto i due soggetti partecipano, con differenti modalità operative e su piani diversi, all'attività di scommessa sui giochi ed è evidente che senza l'attività delle ricevitorie il *bookmaker* non possa operare.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2910 del 17.12.2018

Imposta unica sulle scommesse sportive - Soggetto non residente - Responsabilità del broker e del centro trasmissione dati - Sussiste - Limitazione della responsabilità alle provvigioni percepite - Non sussiste

L'imposta unica è dovuta ancorché la raccolta delle giocate, compresa quella a distanza, avvenga in assenza, ovvero di inefficacia della concessione rilasciata dall'AAMS (nel caso di specie la società era residente a Malta ma si avvaleva di *broker* e di centri di trasmissione dati in Italia che sono considerati entrambi responsabili d'imposta per l'intero ammontare del tributo dovuto ancorché superiore come importo alle eventuali provvigioni garantite ed effettivamente percepite).

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VI - sentenza n. 303 del 26.3.2019

Accertamento - Imposta unica sulle scommesse - Obbligo traduzione atti tributari in lingua straniera - Non sussiste - Perfezionamento e luogo del contratto di scommessa coincidenti con il luogo di accettazione - Sussiste

In materia di imposta unica sulle scommesse, l'imposta è dovuta da tutti coloro che propongono scommesse all'interno del territorio dello Stato, anche se l'organizzatore ha sede e svolge la propria attività esclusivamente all'estero, dovendosi considerare coincidente il luogo di perfezionamento del contratto con il giocatore e con il luogo di accettazione delle scommesse. Sul punto il Consiglio di Stato con la sentenza n. 4905/2002 ha affermato che il luogo di conclusione del contratto è "correlato al momento dell'accettazione e dell'incasso della puntata, momento rispetto al quale l'eventuale non accettazione da parte del *bookmaker* estero non rappresenta che un elemento condizionale di risoluzione del contratto, ma non del suo perfezionamento".

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VI - sentenza n. 306 del 26.3.2019

Accertamento e riscossione - Accertamento - Imposta unica sulle scommesse - Contrasto tra art. 1, c. 66, lett. b., della l. 13 dicembre ed art. 401 della Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE di tributo - Non sussiste - Natura di tributo armonizzato - Sussiste

L'imposta unica sulle scommesse prevista dall'art. 1, c. 66, let. b. della l. n. 220/2010 non si pone in contrasto con l'art. 401 della Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE che statuisce che: "ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera". In particolare, il tributo - non armonizzato a livello europeo e pertanto regolamentato esclusivamente dal legislatore italiano - non contrasta con il divieto di introduzione di imposte sul volume d'affari, in quanto lo stesso costituisce esclusivamente un parametro per il suo computo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. II - sentenza n. 1991 del 3.4.2019

Accertamento - Imposta unica sulle scommesse - Mancanza licenza - Solidarietà

È legittimamente assoggettabile all'imposta unica sulle scommesse l'operatore che, gestendo i giochi per conto di un *bookmaker* estero, non abbia ottenuto la relativa autorizzazione, essendo irragionevole favorire fiscalmente gli operatori privi di concessione rispetto a quelli che l'abbiano legalmente acquisita.

Non può considerarsi irragionevole l'equiparazione, ai fini tributari, del titolare della ricevitoria al *bookmaker*, posto che "l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse è comunque dovuta, ancorché la raccolta del gioco, compresa quella a distanza, avvenga in assenza della concessione rilasciata dal Ministero Economia e Finanze" e che "entrambi i soggetti partecipano, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento di quella attività di organizzazione ed esercizio delle scommesse sottoposta ad imposizione".

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 3063 del 17.5.2019

Accertamento, liquidazione e controlli – Imposta Unica sulle Scommesse – Riordino con d. lgs. n. 504/1998 – Individuazione delle fattispecie assoggettabili ad imposta – Accettazione delle scommesse nel territorio italiano di qualunque tipo anche se svolte all'estero – Raccolta anche in assenza della concessione del MEF – Gestione con qualunque mezzo per conto proprio o di terzi anche ubicati all'estero – Interpretazione autentica l. n. 220/2010 – Sentenza della Corte cost n. 27/2018 – Legittimità della pretesa fiscale dal 2011

È dovuta l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, riordinata, sulla base della delega della l. n. 288/1998, dal d.lgs. n. 504/1998 come autenticamente interpretato ex art. 1, c. 66, l. n. 220/2010, anche sulle scommesse accettate nel territorio italiano di qualunque tipo relative a qualunque evento anche se svolte all'estero ed ancorché la raccolta del gioco, compresa quella a distanza, avvenga in assenza della concessione rilasciata dal MEF e soggetto d'imposta è chiunque gestisca con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere. Normativa la cui legittimità costituzionale è stata affermata dalla Corte cost. con sentenza 27/2018 con la quale è stato precisato che, in mancanza di una regolazione degli effetti transitori ed in considerazione della portata interpretativa dell'art. 1 c. 66 lett. b) l. n. 220/2010, tale disposizione è destinata ad applicarsi anche ai rapporti negoziali perfezionati prima della sua entrata in vigore, osservando tuttavia come, per i rapporti sorti antecedentemente all'entrata in vigore della norma interpretativa, non possa aver luogo la traslazione dell'imposta dal ricevitore al *bookmaker* giacché l'entità delle commissioni pattuite si era già cristallizzata sulla base del regime normativo precedente all'entrata in vigore della l. n. 220/2010, confermando l'assoggettamento all'imposta unica sulle scommesse sia del ricevitore italiano sia del *bookmaker* estero privo di concessione solo per gli anni d'imposta a partire dal 2011.

7. Il Contributo unificato

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VI – sentenza n. 1347 del 10.7.2018

Contributo unificato – Ricorso straordinario al Presidente della Repubblica – Riscossione – Competenza dell'organo che ha emesso l'atto impugnato – Sussiste

In tema di ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, per la riscossione del Contributo Unificato, è competente l'organo o il Ministero che ha emesso l'atto impugnato, dovendo l'assolvimento dell'onere tributario risultare contemporaneo alla presentazione del ricorso straordinario.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. I – sentenza n. 1450 del 16.7.2018

Contenzioso – Contributo Unificato – Appello respinto integralmente – Versamento di un ulteriore importo del contributo unificato – Legittimità – Sussiste

Al rigetto integrale dell'impugnazione (anche incidentale) consegue, ai sensi dell'art. 13, c. 1-*quater* del d.p.r. n. 115/2002 la declaratoria della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di Contributo Unificato pari a quello già dovuto per l'appello predetto, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, in adesione all'orientamento della S.C. desumibile dall'ordinanza n. 26652 del 10.11.2017, emessa dalla Sezione V tributaria.

Commissione tributaria provinciale di Genova – Sez. IV – sentenza n. 1240 del 5.11.2018

Altre imposte indirette - Contributo Unificato - Silenzio diniego - Istanza di rimborso cumulativa per più annualità - Autonomia di ciascuna domanda - Calcolo separato per ciascun anno

Qualora la domanda di rimborso del contribuente sia di natura composita (per struttura, funzione, genesi, cronologia ed importo), il contributo unificato deve essere calcolato autonomamente, e singolarmente, per ciascuna annualità.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. III - sentenza n. 421 del 8.11.2018

Processo tributario - Contributo Unificato - Irrogazione sanzioni - Presupposti e quantificazione

Il pagamento e la relativa omissione del CU nel processo tributario è regolato da normativa speciale cioè dal combinato disposto dell'art.16, c. 1-bis, d.p.r. n. 115/2002 e art. 71, d.p.r. n. 131/1986; non si applica quindi l'art. 7, d.lgs. n. 472/1997 e la sanzione applicata, in caso di omesso pagamento, come nella specie, è pari al 200% dell'importo dovuto e non versato, in base ad una scala temporale crescente relativa al ritardo del pagamento medesimo.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. XXX - sentenza n. 5394 del 26.11.2018

Spese di Giustizia - Contributo Unificato - Prescrizione - Termine decennale - Applicabilità.

In mancanza di una specifica disposizione di legge nel TU delle spese di giustizia il diritto alla riscossione del Contributo Unificato è soggetto alla prescrizione decennale ordinaria ex art. 2946 c.c.

Commissione tributaria provinciale di Savona – Sez. III – sentenza n. 440 del 5.12.2018

Altre imposte indirette - Contributo Unificato - Orfano di guerra - Esenzione dal tributo – Spettanza – Non sussiste

La condizione di iscrizione nel Registro degli orfani di guerra, comporta l'esenzione dal CU esclusivamente quanto agli atti volti alla tutela dell'orfano stesso, non estendendosi, pertanto, a qualsiasi altro genere di atto.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. IV – sentenza n. 76 del 24.1.2019

Processo – Omesso pagamento Contributo Unificato Tributario – quantificazione delle sanzioni applicate

L'omissione nel pagamento del Contributo Unificato Tributario, non sanata malgrado l'invio del successivo avviso di pagamento, giustifica l'applicazione della sanzione nella misura massima, ove non sussistano altri motivi per una riduzione.

Difatti, poiché l'art. 16, c. 1-bis, del d.p.r. n. 115/2002 e l'art. 71 del d.p.r. n. 131/1986 prevedono, in caso di mancato pagamento, l'applicazione di una sanzione variabile tra il 100 % e il 200% del valore del pagamento omesso, appare giuridicamente e logicamente errata la decisione dei primi giudici che, senza alcuna considerazione o valutazione di merito, hanno ritenuto di poter determinare la sanzione in misura ridotta, con un procedimento chiaramente improntato a non consentiti fini equitativi.

Trattandosi, invece, di un inadempimento da definirsi sicuramente grave, poiché di natura totale e non sanato neanche dopo la ricezione dell'invito al pagamento, sussistono gli estremi per applicare la sanzione nella misura massima.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 85 del 28.1.2019

Processo - Contributo Unificato Tributario - Ricorso avverso pluralità di atti - Quantificazione

Il Contributo Unificato Tributario, dovuto per un giudizio di appello finalizzato alla declaratoria di contestuale inefficacia di un atto di pignoramento presso terzi e delle prodromiche cartelle di pagamento emesse, va quantificato facendo applicazione del disposto di cui all'art. 14, c. 3-bis, del d.p.r. n. 115/2002, secondo cui nei processi tributari il valore della lite si determina «per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del c. 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 546/1992, e successive modificazioni».

Pertanto, il Contributo dovuto, stante la ricorrenza di una ipotesi di ricorso cumulativo, è da determinarsi sulla base del valore distinto delle singole cartelle di pagamento e dell'atto di pignoramento presso terzi.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 188 del 18.2.2019

ONLUS – Tributi – Agevolazioni di carattere soggettivo – In genere ONLUS – Esenzione dal pagamento del Contributo Unificato Tributario – Possibilità – Esclusione – Fondamento

In materia di agevolazioni tributarie, le ONLUS non sono esenti dal pagamento del Contributo Unificato, atteso che l'art. 10 del d.p.r. n. 115/2002 contiene un elenco tassativo dei processi esenti dal versamento del tributo e, comunque, l'elencazione fa riferimento all'oggetto e non ai soggetti che li hanno proposti in base ad un criterio di meritevolezza, in funzione della solidarietà sociale e della materia oggetto del giudizio senza considerare alcuna qualità soggettiva, anche in ragione di esigenze costituzionali di parità di trattamento.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. X – sentenza n. 873 del 20.2.2019

Contributo Unificato Tributario – Esenzione – Atto di citazione avverso una cartella esattoriale – Non spetta

L'esenzione dal pagamento del Contributo Unificato prevista dall'art. 23 della l. n. 689/1981 riguarda il giudizio dinanzi al Giudice di Pace che ha per oggetto il ricorso avverso l'ordinanza-ingiunzione per violazioni amministrative e il cui *decidendum* afferisce al merito dell'ordinanza di ingiunzione. L'art. 23 della l. n. 689/1981, prevedendo un'agevolazione fiscale, non può essere applicato per analogia anche nel caso in cui il giudizio abbia ad oggetto un atto di citazione avverso una cartella esattoriale, che è qualificabile come opposizione all'esecuzione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 1062 del 26.2.2019

Contributo Unificato Tributario – Raddoppio – Applicazione al processo tributario – Legittimità

Il raddoppio del Contributo Unificato è applicabile anche al processo tributario stante il carattere generale della norma ricorrendo anche nel processo tributario la *ratio* di scoraggiare le impugnazioni dilatorie o pretestuose. Detta *ratio* è da considerarsi prevalente rispetto all'opzione restrittiva in quanto costituzionalmente orientata per evitare il sospetto della irragionevolezza della disparità di trattamento.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 237 del 8.3.2019

Processo – Contributo Unificato Tributario – Computo sull'effettivo valore – Dovuto per ogni ampliamento del *thema decidendum* – Anche in corso di causa – Sussiste

Il Contributo Unificato è quantificato avendo riguardo all'effettivo valore dell'atto impugnato, al momento del deposito dell'atto introduttivo del giudizio tributario innanzi la competente Commissione tributaria. Si intende per atto introduttivo del giudizio, non soltanto il ricorso principale, ma anche ogni altro atto processuale successivo, autonomo rispetto a quello introduttivo, dal quale possa evincersi un ampliamento del *thema decidendum*, come per esempio, tra gli altri, l'appello/ricorso incidentale ed i motivi aggiunti.

Alla luce di tale principio, appare corretto che il CUT possa venire determinato dal giudice sulla base di un valore espunto da una CTU, allegata alla memoria di costituzione in giudizio dell'ufficio impositore.

Commissione tributaria provinciale di Pescara – Sez. I – sentenza n. 197 del 8.4.2019

Accertamento e riscossione – Accertamento – Contributo Unificato Tributario – Indeterminabile per l'atto di pignoramento di crediti presso terzi per presunti debiti esattoriali di terzi – Non sussiste – Determinazione secondo il valore delle cartelle di pagamento o degli accertamenti esecutivi – Sussiste

Nel caso in cui si impugnò l'atto di pignoramento di crediti presso terzi riferiti a debiti esattoriali di terzi di cui la ricorrente è coobbligata, pur non essendo quest'ultima a conoscenza dell'esatto valore degli atti, non può invocarsi l'applicazione del CUT per gli atti di valore indeterminabile. Tale fattispecie, infatti, non rientra tra gli atti di valore indeterminabile definiti dal d.l. n. 138/2011, (convertito nella l. n. 148/2011), che ha modificato l'art. 13 c. 6-*quater* del d.p.r. n. 115/2002. Per i ricorsi contro i provvedimenti di iscrizione di ipoteca e di fermo di veicoli, il valore della causa deve essere determinato facendo riferimento all'entità del credito tutelato dalle varie cartelle di pagamento notificate al contribuente e, nel caso degli accertamenti esecutivi ai sensi dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010, dai vari crediti affidati all'Agente di riscossione. Inoltre, anche qualora sussista un'ipotesi di responsabilità solidale e l'ente impositore notifichi l'atto a tutti i condebitori, questi ultimi, dovranno pagare il contributo unificato in relazione al proprio atto, pur avendo il medesimo contenuto rispetto agli atti dei coobbligati.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VI – sentenza n. 397 del 16.4.2019

Accertamento - Debenza del Contributo Unificato Tributario per ogni atto impugnato - Violazione del principio del divieto di doppia imposizione - Non sussiste - Violazione principi costituzionali - Non sussiste - Debenza del Contributo Unificato Tributario dovuto secondo l'esito o secondo giudizi collegati - Non sussiste

L'art. 14, c. 3-bis, del d.p.r. n. 115/2002, che prevede che, anche in grado di appello, il valore della lite venga determinato per ogni e ciascun atto impugnato, non viola il principio del divieto di doppia imposizione e né contrasta con i principi costituzionali. Quanto al primo aspetto, la doppia imposizione si verifica soltanto nell'ipotesi di un provvedimento che assoggetti al pagamento del Contributo Unificato il medesimo presupposto (ovvero, lo stesso atto impugnato); invece, non si verifica quando il contributo venga chiesto in pagamento a fronte di diversi atti impugnati, la cui diversità non è peraltro contestata dalla parte. Quanto al secondo profilo, con cui si pone la questione della illegittimità costituzionale della citata disposizione, è sufficiente richiamare il contenuto della sentenza della Corte costituzionale n. 78 del 2016, che si è occupata specificamente della questione, dichiarandola inammissibile.

Ai sensi dell'art. 14, c. 1, del d.p.r. n. 115/2002, il pagamento del Contributo Unificato è dovuto al momento della richiesta di iscrizione a ruolo di un giudizio, indipendentemente dall'esito dello stesso o dall'esito di eventuali terzi giudizi ad esso collegati. Ciò, in quanto il presupposto dell'obbligo di pagamento del predetto Contributo non è l'esistenza o meno dell'atto impositivo impugnato, bensì la richiesta di iscrizione a ruolo di un giudizio.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VI – sentenza n. 2594 del 30.4.2019

Contributo Unificato Tributario – Onlus – Esenzione dal pagamento del contributo unificato – Non estendibile agli atti processuali – Interpretazione restrittiva dei benefici fiscali

Le ONLUS non sono esenti dal pagamento del Contributo Unificato, ai sensi del combinato disposto degli artt. 10 del d.p.r. n. 115/2002 e 27-bis della tabella B allegata al d.p.r. n. 642/1972. Ed invero, le ipotesi di esenzione dal pagamento del contributo unificato sono, da valutare in relazione all'art.

10 del d.p.r. n. 115/2002, il quale, a tal fine, rinvia alla disciplina generale in materia di bollo recata nel d.p.r. n. 642/1972, che all'art. 27-bis, prevede un'esenzione generale dal pagamento dell'imposta - e, dunque, del Contributo Unificato - in relazione ad "atti" ed altri documenti posti in essere o richiesti dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS). Poiché il termine "atti" si riferisce unicamente a quelli di natura sostanziale, ovvero sia a quelli amministrativi, l'esenzione ad essi riservata non può estendersi a quelli di natura processuale, posta la necessità di un'interpretazione restrittiva della disciplina afferente ai benefici fiscali, nonché la *ratio* sottesa all'esenzione dal pagamento del contributo, giustificabile solo in base ad un criterio di meritevolezza, in funzione della solidarietà sociale, dell'oggetto del giudizio e non in considerazione della qualità del soggetto che ne è parte.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 3054 del 17.5.2019

Contributo Unificato Tributario - Intervento principale e adesivo autonomo - Debenza

A differenza dell'intervento adesivo dipendente, di cui all'art. 105, c. 2, c.p.c. - che rappresenta solo un intervento *ad adiuvandum* con cui non si fa valere una autonoma posizione di vantaggio, limitandosi a supportare tesi già sostenute dall'una o dall'altra parte - il CU è dovuto in caso di intervento principale e adesivo autonomo, ex art. 105, c. 1, c.p.c., rispondendo al c.d. "principio della domanda", che regola il rapporto tra i soggetti interessati e l'esercizio della funzione giurisdizionale.

Commissione tributaria provinciale di Pescara - Sez. I - sentenza n. 279 del 20.5.2019

Processo - Contributo Unificato Tributario - Debenza su atti con valore pari a zero - Sussiste

La debenza del Contributo Unificato tributario sussiste anche nel caso di atti con valore della causa pari a zero. Infatti, senza necessità di sforzo motivazionale, in base al noto principio ermeneutico per il quale "*in claris non fit interpretatio*", si rileva che le tabelle allegate al decreto istitutivo del detto contributo, indicano il primo scaglione come applicabile ai ricorsi aventi valore "fino ad euro 2.582,38", comprendendovi, pertanto, anche i ricorsi con valore eventualmente pari a zero.

Commissione tributaria provinciale de L'Aquila - Sez. II - sentenza n. 230 del 12.6.2019

Processo - Contributo Unificato Tributario - Sanzione per omesso pagamento - Applicabilità definizione agevolata ex d.l. n. 119/2018 - Non sussiste - Applicabilità silenzio-assenso ex art. 11, comma terzo, dello Statuto del contribuente - Non sussiste - Debenza nel caso del giudizio tributario di rinvio da Cassazione - Sussiste

Il pagamento del Contributo Unificato Tributario è dovuto anche nell'ipotesi in cui si proceda alla riassunzione del processo, a seguito di giudizio di rinvio contenuto nella sentenza emessa dalla Corte di Cassazione. Ciò, in quanto il giudizio tributario di rinvio non è una mera prosecuzione del giudizio di Cassazione. Inoltre, in caso di irrogazione di sanzione per omesso pagamento del C.U.T., non è possibile usufruire della definizione agevolata prevista dal d.l. n. 119/2018, nè, tantomeno, sulla eventuale istanza si può produrre il silenzio-assenso ex art. 11, comma terzo, dello Statuto del contribuente. La sanzione, infatti, è conseguenza automatica dell'omesso pagamento ed è

automaticamente determinata nell'importo, prescindendo dai poteri discrezionali dell'ufficio, che dunque non può, né conciliare e né aderire a proposte transattive, riducendola: l'art. 11, c. 3, dello Statuto del contribuente, infine, non è una norma generale applicabile a tutti i casi di istanze del contribuente rimaste inevase.

Commissione tributaria provinciale de L'Aquila – Sez. I – sentenza n. 234 del 19.6.2019

Processo – Contenzioso in materia di Contributo Unificato – Legittimazione in giudizio cancellerie o segreterie – Sussiste – Istanza gratuito patrocinio – Effetti dalla data di deposito – Sussiste

In tema di contenzioso sul Contributo Unificato tributario, le cancellerie o le segreterie degli uffici giudiziari possono stare direttamente in giudizio, in ragione di quanto stabilisce l'art. 11, c. 2, del d.lgs. n. 546/1992.

L'istanza relativa alla ammissione al gratuito patrocinio dello Stato produce effetti dalla data di deposito della domanda presso la Commissione tributaria adita. Quindi, tale istanza non disvela i suoi effetti ove l'interessato la interponga successivamente alla costituzione del giudizio presso la Commissione tributaria, che impone al ricorrente il pagamento del CUT.

8. I Contributi consortili

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1494 del 24.7.2018

ConSORZI di bonifica – Presupposti per la contribuzione a carico dei consorziati

La redazione ed approvazione del “Piano Generale di Bonifica”, l'individuazione del perimetro di contribuzione e la predisposizione del piano di classifica fonda il potere di imporre contributi a carico dei proprietari di immobili ricadenti all'interno del comprensorio di bonifica, atteso che il vantaggio, ancorché di carattere generale, non può non riverberarsi sui singoli beni ubicati nella zona di bonifica.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza – Sez. I – sentenza n. 151 del 5.9.2018

ConSORZI di bonifica – Contribuzioni consortili – Riscossione tramite ruoli – Abrogazione dal 16.12.2010

Art. 21, r.d. n. 215/1933 – Potestà di riscossione tramite ruoli – D.lgs. n. 179/2009, Allegato 1 – abrogazione implicita – È tale

Contributi consortili – Riscossione – Ruoli – Nullità

L'art. 21 del r.d. n. 215/1933 che conferiva ai Consorzi il potere di riscuotere tramite ruoli le contribuzioni di cui sono titolari, è abrogato a far tempo dal 16.12.2010, ad opera del d.lgs. n. 179/2009,

senza che la sua permanenza possa essere desunta dall'art. 14, c. 17, lett. c) della l. delega n. 246/2005 (rimangono in vigore le disposizioni tributarie e di bilancio e quelle concernenti le reti di acquisizione del gettito) in ragione della sua natura di norma procedimentale e non tributaria cioè istitutiva e/o modificativa di un tributo e/o della sua base imponibile.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1761 del 9.10.2018

Tributi locali vari - Contributi consortili - Necessità della avvenuta trascrizione del perimetro di contribuenza - Sussiste

Per la legittimità del tributo dovuto al Consorzio di bonifica è necessario che sia stata trasmessa all'Amministrazione provinciale la proposta del piano di classifica e della sua approvazione. Infatti perché operi la presunzione del beneficio deve essere approvato il piano di classifica nonché la trascrizione del perimetro di contribuenza.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. VI - sentenza n. 4665 del 22.10.2018

Consorzio di bonifica - Contributi - Quota fissa - Presupposto impositivo - Perimetro di contribuenza - Catasto irriguo di continenza - Inclusione

L'obbligo del versamento della cd. "quota fissa" sorge per effetto dell'inclusione del fondo nel catasto irriguo di contribuenza. La mancanza di detto presupposto fa venire meno il potere impositivo del consorzio. I contributi, infatti, sono dovuti per il semplice fatto che l'immobile è inserito nel perimetro di contribuenza e che tale circostanza non sia contestata dal ricorrente ovvero nel caso in cui il contribuente sul quale incombe l'onere non dimostri che il bene non consegua benefici dall'opera del consorzio. Il principio si applica anche nel caso di immobile compreso nel catasto irriguo di contribuenza attesa la stretta connessione tra "perimetro di contribuenza" e "catasto irriguo di contribuenza".

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 1917 del 30.10.2018

Tributi locali vari - Contributi consortili - Immobile incluso nel perimetro di contribuenza - Obbligo di contribuzione - Sussiste

La definizione di beneficio legato al rischio idraulico consiste nel vantaggio che una determinata zona riceve da tutti gli interventi dell'ente delegato alla bonifica, consistenti nel mantenimento del reticolo idraulico, delle opere di bonifica finalizzate ad evitare allagamenti ed alluvioni e ristagni e/o qualsiasi altro evento dannoso sul territorio. Pertanto il contributo consortile è dovuto per il vantaggio fondiario derivante agli immobili dalle opere idrauliche e dall'esecuzione degli interventi per la salvaguardia del territorio, ovvero in funzione del rischio evitato dall'intero sistema idraulico e dalle opere di bonifica e considerato che la qualifica di consorziato deriva, di diritto, con l'iscrizione della proprietà immobiliare nel perimetro di contribuenza.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 8336 del 27.11.2018

Finanza locale - Contributi consortili - Intimazione di pagamento tributi locali - Onere della prova - Grava sul contribuente - Inadempimento - Presupposto obbligo di contribuzione - Sussiste - Approvazione del piano di classifica - Immobile nel perimetro di intervento consortile

In tema di tributi consortili il beneficio è fondamentale ai fini degli indici per poter collegare i tributi locali all'immobile che è incluso nel comprensorio del consorzio e che individua la capacità contributiva che giustifica l'imposizione. Il beneficio che deriva agli immobili del comprensorio è, quindi, presupposto per l'imposizione relativa alla contribuzione consortile. Tale beneficio per il contribuente deve sussistere ai fini della legittimazione dell'imposizione e ciò in ragione del miglioramento che deriva all'immobile del consorziato, confermando, in tal senso, la sussistenza della capacità contributiva che giustifica la tassazione. I Giudici di merito affermano che, una volta che è dimostrata dall'Ente impositore la ricomprensione degli immobili nel perimetro per il quale è previsto l'obbligo di contribuzione, è onere del contribuente provare l'inadempimento delle indicazioni contenute nel piano di classifica ed, in particolare, la mancata esecuzione delle opere di manutenzione da questo previste. Il vantaggio diretto ed immediato per il fondo deve ritenersi presunto tenuto conto dell'avvenuta approvazione del piano di classifica e della comprensione dell'immobile nel perimetro di intervento consortile.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3501 del 10.12.2018

Contributi consortili di bonifica - Motivazione - Difetto - Impossibilità verifica calcolo - Criteri

Anche la motivazione dei solleciti di pagamento deve contenere gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. In particolare, in materia di contributi di bonifica e miglioramento fondiario, per la legittimità dell'atto di pagamento, devono essere indicati in motivazione il piano di classificazione dei terreni e gli estremi relativi alla pubblicazione della deliberazione di Giunta regionale con la quale è stato approvato il detto piano di classificazione, al fine di consentire al contribuente di verificare la legittimità del calcolo del contributo operato dal Consorzio di bonifica.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. XXX - sentenza n. 6100 del 14.12.2018

Contributi di bonifica - Piano di classifica e perimetro di contribuzione - Onere della prova del beneficio

L'approvazione del c.d. "perimetro di contribuzione" ha soltanto la funzione di esonerare l'Amministrazione dall'onere di provare il beneficio in favore degli immobili in esse compresi. Nessun altro onere probatorio grava sul Consorzio essendo tenuto il consorziato a contestare specificamente l'utilità che il piano di riparto della contribuzione afferma esistere tra il fondo e le opere di bonifica,

deducendo la illegittimità o incongruità del piano di classifica per vizi formali dell'atto amministrativo e chiedendone la disapplicazione anche davanti al giudice tributario. In presenza di una tale contestazione viene meno l'inversione dell'onere della prova determinata dal piano di classifica e dal riparto della contribuzione approvato

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. XXX – sentenza n. 34 del 7.1.2019

Consorzi di bonifica - Contributi consortili - Piano di classifica - Adozione - Conseguenze

In tema di contributi consortili, ove l'avviso di liquidazione sia motivato con riferimento ad un Piano di classifica, è onere del contribuente contestare specificamente la legittimità del provvedimento ovvero il suo contenuto, non gravando alcun ulteriore onere probatorio a carico del Consorzio. La contestazione di tale piano, necessariamente specifica, impedisce, invece, di ritenere assolto da parte del Consorzio il proprio onere probatorio ed il giudice di merito deve procedere all'accertamento dell'esistenza di vantaggi fondiari immediati e diretti derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorziato stesso situati all'interno del perimetro di contribuzione

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XX - sentenza n. 658 del 24.1.2019

Contributi di bonifica - Avviso di notifica - Obbligazione tributaria - Vantaggio per il fondo - Approvazione del piano di classifica - Sufficienza

Rispetto ai contributi di bonifica il presupposto dell'obbligo di contribuzione è costituito dal vantaggio diretto e immediato per il fondo, da ritenersi presunto in ragione dell'approvazione del Piano di classifica e della comprensione dell'immobile nel perimetro di intervento consortile, a meno che il contribuente non contesti "specificatamente" il piano medesimo mediante il diritto ed onere di fornire prova contraria, prevedendo quindi una presunzione *iuris tantum*. In tema tariffario la disciplina regionale e regolamentare affidata ai Consorzi mantiene in vita, fino all'entrata in vigore del Nuovo Piano di Classifica, l'applicazione del sistema tariffario previsto dal vigente Piano di classifica

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. I - sentenza n. 1029 del 6.2.2019

Consorzi - Contributi consortili - Contributi di bonifica - Provvedimento di perimetrazione della contribuzione - Trascrizione - Mancanza - Inefficacia - Esclusione - Ragioni

In tema di contributi di bonifica, va affermato che la mancata trascrizione del provvedimento di individuazione del perimetro di contribuzione non determina l'inefficacia dello stesso, atteso che detta trascrizione ha il solo effetto di pubblicità - notizia, in quanto adempimento di natura meramente dichiarativa, mentre la opponibilità ai terzi deriva direttamente dalla legge, che prevede la costituzione dell'onere reale e la connessa prestazione patrimoniale vincolata all'utilità fondiaria

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. I - sentenza n. 1032 del 6.2.2019

Consorzi - Contributi consortili - Contributi di bonifica - Pagamento canone fognatura - Idoneità all'esenzione dal pagamento - Esclusione

In tema di contributi consortili va affermato che la eventuale presenza di una rete fognaria comunale ed il pagamento di un canone per questo servizio non realizza una ipotesi di doppia imposizione, atteso che ciò non esclude di per sé che l'area urbana possa trarre un beneficio di natura idraulica dalle opere di bonifica, così come dalle connesse attività di esercizio e manutenzione operate dai consorzi di bonifica.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 440 del 20.2.2019

Contributi consortili di bonifica - Obbligo di contribuzione per i proprietari consorziati - Manutenzione degli impianti irrigui - Beneficio ritratto dall'attività del Consorzio - Sussiste

In tema di contributi consortili, il beneficio oggetto dell'imposizione risiede nel vantaggio tratto dall'immobile a seguito dell'opera di bonifica riguardante, tra l'altro, la disponibilità irrigua e può essere agevolmente desunto dal sollecito di pagamento ove si menziona la contribuzione per la manutenzione degli impianti irrigui. Spetta al contribuente contestare in modo puntuale e specifico che il proprio fondo non benefici della possibilità di avvalersi degli impianti irrigui consorziali nonché l'inclusione del proprio fondo nel piano di classifica.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 1359 del 3.5.2019

Contributi consortili di bonifica - Presenza di rete di canali per evitare alluvioni e ristagni d'acqua - Presupposto - Sussiste

In temi di contributi ai consorzi di bonifica, l'ubicazione della particella fondiaria all'interno del perimetro di contribuzione, ove sia presente una rete di canali consorziali diretta ad evitare alluvioni e ristagni di acqua, comporta un beneficio idraulico e, quindi, la debenza del contributo.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XX - sentenza n. 4961 del 5.6.2019

Consorzi - Contributi consortili - Contributi di bonifica - Siti per la gestione dei rifiuti - Legittimato passivo - Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento di Protezione Civile - Esclusione - Ragioni

In tema di contributi di bonifica, l'onere relativo agli stabilimenti di tritovagliatura ed imballaggio dei rifiuti, siti di stoccaggio provvisorio e dei siti di stoccaggio definitivo non grava sulla Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Protezione civile, ma sulle società provinciali, cui sono assegnati i compiti e le attività connesse alla gestione delle fasi di smaltimento dei rifiuti urbani indifferenziati, così come disciplinati dalla l. n. 26/2010, sulla base delle previsioni di cui alla l. della regione Campania n. 4/2007, e successive modificazioni, secondo le quali le amministrazioni provinciali, anche per il tramite delle relative società costituite, in via d'urgenza, nelle forme di assoluta ed integrale partecipazione e controllo da parte delle amministrazioni provinciali, su-

bentrano nei contratti per lo svolgimento delle attività di raccolta, di trasporto, di trattamento, di smaltimento ovvero di recupero dei rifiuti. In particolare, a causa del cessato stato di emergenza in Campania (a partire dal 19.12.2009) l'Autorità che utilizza il bene non è da identificarsi nell'Unità Tecnica Amministrativa, bensì nella Provincia, quale effettivo utilizzatore del bene in conseguenza del passaggio a quest'ultima delle funzioni precedentemente appartenenti all'UTA, come risultante dalle l. regionali n. 4/2007 e successive modificazioni, e dalla premessa della OPCM n. 3693/008, oltre che dal disposto di cui all'art. 11 del d.l. n. 195/2009.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXXIII - sentenza n. 6939 del 11.6.2019

Tributi locali - Contributi al Consorzio di bonifica - Piano di classifica non contestato innanzi al g.a. - Opposizione del contribuente - Onere della prova

Allorquando la cartella esattoriale, emessa per la riscossione di contributi consortili, sia motivata con riferimento ad un Piano di classifica approvato dalla competente autorità regionale, è onere del contribuente, che disconosca il debito, contestare specificatamente la legittimità del provvedimento ovvero il suo contenuto, nessun ulteriore onere probatorio gravando sul Consorzio in difetto di specifica contestazione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 1955 del 19.6.2019

Contributi consorzi bonifica - Attività di bonifica - Piano di classifica approvato dalla competente autorità - Beneficio fondiario - Onere della prova a carico del consorzio di bonifica - Non sussiste - Fondi del consorziato - Vantaggio - Presunzione relativa - Sussiste

Il Piano di classifica emanato dalla Regione Puglia, così come approvato in base alle l. regionali n. 12/2011 e n. 4/2012, individua i benefici derivanti dalle opere pubbliche di bonifica con conseguente definizione del perimetro di contribuenza. La sua esistenza esonera, di per sé, il consorzio di bonifica dalla dimostrazione del beneficio fondiario diretto ed immediato, fruito dagli immobili per i quali si chiede la contribuzione. È, tuttavia, consentita la prova contraria da parte del contribuente, sul quale incombe l'onere di dimostrare uno specifico fatto positivo contrario al presunto intervento consortile, anche attraverso l'utilizzo di presunzioni da cui è desumibile il fatto negativo consistente nell'assenza di qualsivoglia beneficio diretto e specifico sui propri fondi.

9. Le Tasse sulle concessioni governative

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. VI - sentenza n. 496 del 6.8.2018

La tassa sui cellulari è imposta dovuta

In tema di radiofonia mobile, l'abrogazione dell'art. 318 del d.p.r. n. 156/1973, ad opera dell'art. 218 del d.lgs. n. 259/2003, non ha fatto venire meno l'assoggettabilità dell'uso del "telefono cellulare" alla tassa governativa di cui all'art. 21 della tariffa allegata al d.p.r. n. 641/1972, in quanto la relativa previsione è riprodotta nell'art. 160 del d.lgs. n. 259 cit. Va, infatti, esclusa - come anche desumibile dalla norma interpretativa introdotta con l'art. 2, c. 4, del d.l. n. 4/2014 (conv. con modif. in l. n. 50/2014), che ha inteso la nozione di stazioni radioelettriche come inclusiva del servizio radiomobile terrestre di comunicazione - una differenziazione di regolamentazione tra "telefoni cellulari" e "radio-trasmittenti", risultando entrambi soggetti, quanto alle condizioni di accesso, al d.lgs. n. 59 cit. (attuativo, in particolare, della direttiva 2002/20/CE, cosiddetta direttiva autorizzazioni), e, quanto ai requisiti tecnici per la messa in commercio, al d.lgs. n. 269/2001 (attuativo della direttiva 1999/5/CE). Ne consegue che il rinvio, di carattere non recettizio, operato dalla regola tariffaria deve intendersi riferito attualmente all'art. 160 della nuova normativa, tanto più che, ai sensi dell'art. 219 del medesimo d.lgs., dalla liberalizzazione del sistema delle comunicazioni non possono derivare "nuovi o maggiori oneri per lo Stato" e, dunque, neppure una riduzione degli introiti anteriormente percepiti. Né, in ogni caso, l'applicabilità di siffatta tassa si pone in contrasto con la disciplina comunitaria attesa l'esplicita esclusione di ogni incompatibilità affermata dalla Corte di giustizia (CGCE, 12 dicembre 2013 in C-335/2013).

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. II - sentenza n. 426 del 7.6.2019

La tassa di concessione governativa sui contratti di abbonamento alla telefonia mobile è dovuta dagli enti locali

L'esenzione a favore delle Amministrazioni dello Stato dal pagamento della Tassa di concessione governativa sui contratti di abbonamento alla telefonia mobile non opera a favore delle Province, considerato che le stesse non possono essere ritenute una amministrazione statale ma puramente un ente locale. Agli enti locali non si estende, infatti, l'esenzione riconosciuta dall'art. 13-bis, primo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972 a favore delle Amministrazioni dello Stato, trattandosi di norma di agevolazione fiscale di stretta interpretazione, ed attesa, ai sensi dell'art. 1, c. 2, d.lgs. n. 165/2001, l'inesistenza di una generalizzata assimilazione tra amministrazioni pubbliche la cui configurabilità presuppone una specifica scelta (nella specie non adottata) legislativa.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 4262 del 15.7.2019

Concessioni governative - Servizi di telefonia mobile - Abbonamento - Omesso pagamento - Prescrizione - Triennale - Riferimenti

In tema di Tassa sulle concessioni governative relative alla stipula di contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di telefonia mobile, deve essere applicata la disciplina speciale di cui all'art. 13 del d.p.r. n. 641/1972 e non quella generale prevista dall'art. 20 del d.lgs. n. 472/1997, sicché opera il termine di decadenza triennale, il cui *dies a quo* va identificato nel giorno in cui è stata commessa la violazione e, cioè, in quello entro cui deve essere pagata la bolletta poiché la Tassa di concessione governativa va riscossa unitamente al canone di abbonamento, ai sensi della nota 1 all'art. 21 della Tariffa allegata al d.p.r. n. 641/1972.

CAPITOLO V

TRIBUTI LOCALI E CONTENZIOSI CATASTALI

| | |
|---|-----|
| 1. Catasto | 164 |
| 1.1. Classamento | 164 |
| 1.2. Revisione del classamento | 167 |
| 1.2.1. Onere della prova | 169 |
| 2. IMU – ICI | 170 |
| 2.1. Presupposto dell'imposta | 170 |
| 2.1.1. Aree edificabili | 171 |
| 2.1.2. Piattaforme petrolifere | 174 |
| 2.1.3. Impianto fotovoltaico | 175 |
| 2.2. Soggetti passivi | 175 |
| 2.3. Determinazione del tributo | 178 |
| 2.4. Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni | 179 |
| 2.4.1. Terreni ad uso agricolo | 182 |
| 2.4.2. Società sportive | 182 |
| 2.4.3. Enti ecclesiastici / non commerciali | 182 |
| 2.4.4. Dimora abituale / prima casa | 184 |
| 2.4.5. Beni d'interesse storico-artistico | 186 |
| 2.5. Prescrizione e decadenza | 186 |
| 3. L'imposta sulla pubblicità | 187 |
| 3.1. Presupposto | 187 |
| 3.2. Esenzioni | 189 |
| 4. TARSU - TIA – TARI – TASI | 189 |
| 4.1. Presupposto | 190 |
| 4.2. Superfici tassabili | 192 |
| 4.3. Tariffe | 193 |
| 4.4. Esenzioni | 194 |
| 4.5. Prescrizione e decadenza | 195 |

| | |
|---------------------------|-----|
| 4.6. Addizionali | 196 |
| 5. Tasse automobilistiche | 197 |
| 5.1. Soggetti passivi | 197 |
| 5.2. Esenzioni | 197 |
| 5.3. Prescrizione | 198 |
| 6. TOSAP | 199 |

1. Catasto

1.1. Classamento

Commissione tributaria provinciale di Genova – Sez. I – sentenza n. 255 del 21.8.2018

Contenziosi catastali – Procedura DOCFA – Obbligo di motivazione – Sussiste

L'obbligo di motivazione dell'atto di classamento tramite procedura DOCFA 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 dell'ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati; in caso contrario, 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 (Cass., ord. n. 12497/2016). Inoltre, il contraddittorio preventivo deve considerarsi un passaggio endo-procedimentale obbligatorio nell'ipotesi di valutazione di categorie catastali speciali e particolari (Cass., ord. n. 5600/2017).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. I – sentenza n. 6947 del 5.10.2018

Catasto – Classamento ex art 1, c. 335, l. n. 311/2004 – Accertamento – Mancata valutazione del singolo immobile – Illegittimità

È illegittimo l'accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate Territorio procede, ex art 1, c. 335, l. n. 311/2004, al classamento dell'unità immobiliare solamente sulla base di scostamenti significativi in relazione a microzone predeterminate ignorando che l'art. 3, c. 154, lett. e), della l. n. 662/1996 impone di doversi tener conto anche dei caratteri specifici di ciascuna unità immobiliare.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria – Sez. I – sentenza n. 397 del 24.10.2018

Rendita catastale – Attribuzione – Edificio destinato a luogo culto – Caratteristiche specifiche – Assenza – Esenzione – Non sussiste

Non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta ad un edificio per sua specifica destinazione d'uso (in specie luogo di culto dei Testimoni di Geova). La Cassazione infatti ha chiarito in più decisioni (13319/06, 3354/15, 20537/16) che la rendita catastale non costituisce una imposta né un presupposto d'imposta e pertanto è legittima la rendita attribuita dall'ufficio A/10 in luogo di E/7 trattandosi d'immobile privo di caratteristiche specifiche ed univoche che lo potessero caratterizzare come luogo di culto (in specie trattasi di installazione di un palco, file di sedie, impianto acustico e ristrutturazione dei bagni).

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. I - sentenza n. 32 del 27.11.2018

Contenziosi catastali - Classamento - Impianti di risalita - Mezzo pubblico - Non sussiste

Gli impianti di risalita funzionali al servizio di piste sciistiche non possono essere classificati, ai fini della categoria catastale, quale mezzo pubblico di trasporto, essendo l'impianto a servizio di una ben specifica categoria di utenti (gli utilizzatori delle piste per finalità ludico-sportive) nel contesto dello svolgimento di un'attività caratterizzata da fine di lucro.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. I - sentenza n. 6208 del 3.12.2018

Catasto - Rendita catastale - Immobili non censiti - Notifica - Adempimenti - Individuazione

La notifica per l'attribuzione della rendita presunta agli immobili non censiti si effettua, con le particolari modalità previste *ad hoc* dalla legge, in particolare dall'art. 2, c. 5, del d.l. n. 225/2001. Tale norma dispone l'affissione dell'atto all'Albo Comunale e la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. L'omissione di anche solo uno di tali adempimenti comporta il mancato perfezionamento della notifica.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. II - sentenza n. 54 del 12.12.2018

Contenziosi catastali - Classamento - Procedura DOCFA - Immobili categoria A/1- Caratteristiche

Ai sensi dell'art. 17 del r.d.l. n. 652/1939, il catasto urbano deve essere "tenuto al corrente", potendo quindi il contribuente adeguare, mediante la procedura DOCFA, il classamento di un immobile in maniera tale da adeguarlo in ragione del mutamento degli *standard* abitativi; pertanto un immobile che poteva essere ritenuto "signorile" negli anni '50, e quindi classato in categoria A/1, non necessariamente conserva tale sua natura alla luce degli *standard* abitativi attuali.

Ai fini del classamento di un immobile in categoria A/1, occorre fare riferimento, oltre che alle caratteristiche previste dalla Circolare del Ministero delle finanze del 14 marzo 1992, anche alle normative che stabiliscono gli *standard* abitativi attuali (in particolare per quanto riguarda i sistemi di sicurezza, il risparmio energetico, l'acqua calda sanitaria e l'abbattimento delle barriere architettoniche).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2919 del 17.12.2018

Accertamento - Classamento immobiliare - Rettifica da parte dell'ufficio - Motivazione specifica - È necessaria - Riscontro delle eccezioni del contribuente - È doveroso - Omissione - Nullità dell'atto - Consegue

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 del valore economico dei beni classati.

In caso contrario, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XI - sentenza n. 9384 del 20.12.2018

Catasto - Classamento e rendita risultanti da dichiarazione DOCFA - Accertamento di un diverso classamento e di una diversa rendita senza contraddittorio - Illegittimità

Per un immobile oggetto di dichiarazione DOCFA, ove l'Agenzia del Territorio provveda all'accertamento di un diverso classamento e di una diversa rendita catastale senza sopralluogo in contraddittorio e senza un'esauritiva motivazione, l'accertamento è nullo.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. III - sentenza n. 5 del 3.1.2019

Contenziosi catastali - Procedura DOCFA - Rettifica del classamento - Obbligo di motivazione - Elementi di fatto indicati dal contribuente nella DOCFA e non contestati dall'ufficio - Indicazione dei dati oggettivi e della classe - Insufficienza - Prova delle specifiche caratteristiche dell'immobile che giustificano la rettifica - Necessità

In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito di 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 disattesi dall'ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. L'atto deve provare le specifiche caratteristiche dell'immobile che giustificano la rettifica posto che la semplice indicazione della consistenza della categoria e della classe attribuiti non è idonea a superare le motivazioni più ampie e approfondite espresse nel DOCFA del contribuente.

Commissione tributaria provinciale di Venezia - Sez. III - sentenza n. 110 del 14.1.2019

Catasto - Classamento - Attribuzione di rendita catastale - Criterio comparativo - Immobili simili - Caratteristiche - Omessa indicazione - Conseguenza - Difetto di motivazione - Sussiste

Nelle controversie in materia di rideterminazione delle rendite catastali, l'avviso di accertamento basato sul metodo comparativo è nullo per difetto di motivazione laddove, degli immobili oggetto

di comparazione, venga indicata solo l'ubicazione e la categoria, senza alcun ulteriore dato (piano, finiture, consistenza, tipologia degli impianti, stato manutentivo, ecc.) che possa consentire di comprendere se effettivamente si tratta di unità similari.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 132 del 30.1.2019

Tributi locali (comunali, provinciali, regionali) - In genere - Impianto eolico - Rendita catastale - Determinazione - Modalità - Stima diretta - Pali di sostegno degli aerogeneratori - Rilevanza - Possibilità - Esclusione

In tema di attribuzione della rendita catastale, i pali di sostegno degli aerogeneratori, in quanto costituenti parti integranti e funzionali dell'impianto eolico e strutturalmente distinti dal basamento di fondazione sul quale sono collocati, non rientrano tra le parti suscettibili di stima diretta ai fini della determinazione della rendita catastale ai sensi dell'art. 1, c. 21, della l. n. 208/2015. (In motivazione, la Ctr ha precisato che il legislatore – con la norma citata – ha perseguito l'intento di attenuare il carico delle imposte locali sulle attività produttive, escludendo dal computo della rendita catastale quei beni che vengono direttamente impiegati e coinvolti nel processo produttivo, senza per questo escluderne la natura immobiliare).

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 190 del 31.1.2019

Contenziosi catastali - Classamento - da A1 ad A2 - Perizia e materiale fotografico - Necessità - Sussiste

La categoria e la classe di una unità immobiliare derivano dall'esame di un insieme di caratteristiche intrinseche ed estrinseche possedute dell'immobile e non solo dalla maggiore o minore consistenza dello stesso. La presenza o meno delle caratteristiche, perché l'immobile *de quo* possa essere inserito nella categoria A/1, possono essere rilevate dall'esame di documentazione fotografica e/o da relazioni tecniche.

1.2. Revisione del classamento

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3563 del 12.12.2018

Catasto - Accertamento - Rideterminazione del classamento ed attribuzione della nuova rendita catastale - Motivazione - Necessità - Contenuti

L'avviso di accertamento con cui si rideterminano il classamento e la rendita di un immobile è nullo per vizio di motivazione in mancanza di indicazione di elementi oggettivi diversi da quelli dichiarati dal contribuente col DOCFA che giustificano la variazione del classamento e della rendita dell'immobile accertato.

Commissione tributaria provinciale di Novara – Sez. II – sentenza n. 4 del 15.1.2019

Accertamento – Motivazione – Contraddittorio preventivo

La revisione delle rendite catastali urbane non richiede la previa “visita sopralluogo” dell’ufficio non essendo condizionata ad alcun contraddittorio endoprocedimentale. L’atto notificato può ritenersi congruamente motivato ove siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno portato alla rideterminazione del classamento e della rendita catastale. Né i periodi di crisi o ripresa del mercato immobiliare possono influenzare le attribuzioni di rendita catastale che si fondano su dati oggettivi afferenti le strutture degli immobili.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 439 del 20.2.2019

Catasto – Accertamento – Riclassamento immobile a destinazione speciale – Criterio della stima comparativa – Illegittimità – Sussiste – Criterio della stima diretta – Tassatività – Sussiste

Il riclassamento degli immobili a destinazione speciale (cat. D) richiede, data la singolarità del manufatto o la sua scarsa diffusione nell’ambito della zona censuaria di riferimento, la stima puntuale della medesima unità, anche attraverso il ricorso a procedimenti estimativi diretti. Date le peculiarità intrinseche agli immobili appartenenti a tale categoria, il ricorso al metodo della stima comparativa determina la nullità dell’accertamento catastale per carenza di motivazione, non essendo consentito al contribuente di ricostruire l’iter logico-giuridico alla base del provvedimento amministrativo di riclassificazione.

Commissione tributaria regionale per l’Umbria – Sez. III – sentenza n. 20 del 4.3.2019

Estimi catastali – Classamento – Nuova determinazione – Esercizio potere autotutela – Legittimità

Il giudicato su atto impositivo riferito a vizi formali non impedisce all’Ente impositore di emettere un nuovo provvedimento sostitutivo del precedente, in cui siano stati emendati gli errori inizialmente rilevati (così Cass.18420/2017). Nella specie la sentenza passata in giudicato non si era pronunciata sul merito dell’accertamento accogliendo il ricorso solo sotto il profilo del difetto di motivazione cosicché il nuovo classamento, debitamente motivato, è legittimo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XV – sentenza n. 1964 del 3.4.2019

Catasto – Revisione classamento – Assenza obbligo di sopralluogo per l’Agenzia – Onere della prova

In caso di revisione del classamento catastale di unità immobiliari site in microzone comunali ai sensi dell’art. 1, c. 335, l. n. 311/2004 non sussiste un obbligo dell’Agenzia al sopralluogo poiché la rideterminazione della classe non è condizionata alle specifiche tecniche dell’unità immobiliare, bensì esclusivamente ai parametri relativi alla microzona alla quale quest’ultima appartiene e ciò in quanto la riforma legislativa del catasto operata con l. n. 311/2004 origina dalla necessità di elimi-

nare la sperequazione creata a livello impositivo dallo squilibrio che per alcuni immobili si registra tra valori catastali e valori di mercato degli stessi. Resta ferma la possibilità per il contribuente di fornire piena prova in fase contenziosa del fatto che, in concreto, l'immobile in questione abbia caratteristiche tali da sottrarlo alla ratio di "equità fiscale" del riclassamento per microzona di appartenenza.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 2618 del 2.5.2019

Catasto – Revisione parametri catastali microzona – Scostamento valore di mercato e valore catastale rispetto alle microzone comunali – Riscontro individualizzato – Valori edilizi e posizionali unità immobiliare

La procedura di revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali di cui all'art. 1, c. 335, della l. n. 311/2004 deve essere governata da regole conformi a quelle dettate ai fini della revisione del classamento di cui all'art. 9 del d.p.r. n. 138/1998, onde assicurarne la sottrazione alla piena discrezionalità di applicazione da parte della Pubblica Amministrazione, pena la violazione del combinato disposto degli artt. 23 e 53 della Cost. L'alterazione dei rapporti tra i valori medi riscontrati tra la microzona oggetto di accertamento e altre microzone cittadine è unicamente sintomatica dell'esistenza di un diffuso fenomeno di incoerenza tra i valori di mercato effettivi e quelli catastalmente assegnati, restando l'attività di classamento una procedura "individuale", da effettuare con la specifica e combinata indicazione dei fattori posizionali ed edilizi relativi alla singola unità immobiliare oggetto di accertamento.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 2622 del 2.5.2019

Catasto – Verifica per microzone – Revisione del classamento – Obbligo di motivazione – Avviso di accertamento – Variazioni edilizie immobile classato

In materia di revisione del classamento catastale basato su verifica per microzone conseguente ad intervenute variazioni edilizie di cui all'art. 1, c. 335 e 336, della l. n. 311/2004, l'accertamento notificato al contribuente non può dirsi adeguatamente motivato se carente in ordine agli elementi ritenuti imprescindibili dalla Corte di Cassazione ai fini della congruità e sufficienza della motivazione, quali: la descrizione della microzona, la definizione della categoria e della classe, l'analitica indicazione delle trasformazioni edilizie, dei fabbricati interessati e del loro classamento, l'indicazione degli immobili posti a comparazione e delle caratteristiche analoghe che li rendono simili all'unità oggetto di riclassamento.

1.2.1. Onere della prova

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. IX – sentenza n. 5355 del 20.11.2018

Catasto – Rendite catastali – Immobili – Unità non dichiarata in catasto ed individuata da foto aeree digitali – Attribuzione in via provvisoria di categoria e rendita catastale "presunta" – Effetti – Pretesa tributaria – Prescrizione – Termine – Decennale – Sussiste

In tema di rendite catastali, la pretesa tributaria correlata agli atti di attribuzione, in via provvisoria, di categoria e rendita catastale “presunta”, relativamente ad un’unità immobiliare non dichiarata in catasto ed individuata da foto aeree digitali, si prescrive nel termine decennale ai sensi del combinato disposto degli articoli 2946 c.c. e 78 del TUIR.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna – Sez. IV – sentenza n. 24 del 21.1.2019

Contenziosi catastali – Classamento – Modifica d’ufficio – Motivazione – Obbligo – Sussiste

Quando per la prima volta l’Agenzia utilizza un nuovo classamento, in precedenza mai notificato e non conosciuto dal contribuente, l’onere motivazionale si trasferisce in capo ad essa, non potendo il contribuente in alternativa valutare gli elementi del nuovo classamento ed eventualmente opporre le proprie doglianze.

Sebbene dunque l’onere motivazionale sia certamente assolvibile *per relationem* (per esempio notificando in uno all’avviso di liquidazione anche l’avviso di classamento), non può affermarsi - anche in ossequio al generale rispetto di correttezza e buona fede che deve improntare l’agire dell’Erario - che l’avviso di liquidazione possa limitarsi alla mera e scarna indicazione del nuovo classamento.

2. IMU – ICI

2.1. Presupposto dell’imposta

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. II – sentenza n. 9399 del 21.12.2018

Finanza locale – ICI – Area archeologica destinata a parco pubblico su cui grava un vincolo persistente di non edificabilità – Inapplicabilità dell’imposta

Non sussiste il presupposto per l’applicazione dell’ICI in presenza di un’area archeologica destinata a parco pubblico su cui grava un vincolo persistente di non edificabilità in una situazione in cui il proprietario o titolare del diritto reale sull’immobile vanta solo un’aspettativa edificatoria che si realizzerà allorché la volumetria sarà effettivamente compensata con altra area concretamente individuata (c.d. area di “atterraggio”).

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. VII – sentenza n. 493 del 14.6.2019

ICI – Presupposto dell’imposta – Immobili posseduti da consorzi di bonifica – Accertamento dell’imposta – Legittimità – Sussiste

In materia di presupposto dell'Imposta comunale sugli immobili sono assoggettati ad imposta gli immobili posseduti dai Consorzi di bonifica tenuto conto che: l'art. 3, c. 2, del d.lgs. n. 504/1992 prevede che "nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario"; i Consorzi di Bonifica sono concessionari *ex lege* degli impianti idrovori; il rapporto tra i Consorzi di bonifica e i beni del Demanio loro affidati è in verità declinabile secondo lo schema della concessione a titolo gratuito; ed è un rapporto basato sulla stessa legge istitutiva dei consorzi (r.d. n. 215/1933) in correlazione con la funzione specifica ivi loro assegnata, di esecuzione manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica. Derivando il titolo direttamente dalla legge non era necessaria l'emaneazione di un conseguente atto amministrativo propriamente concessorio. Pertanto, ai fini dell'imposizione rileva l'art. 3 del d.lgs. n. 504/1992 secondo il quale soggetti passivi dell'ICI sono nel caso di concessione su aree demaniali i soggetti concessionari. Il Consorzio di Bonifica, in relazione ai beni demaniali posseduti in funzione delle opere integrali di bonifica era - in senso formale - soggetto passivo dell'ICI.

2.1.1. Aree edificabili

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. II - sentenza n. 1271 del 2.7.2018

ICI - Base Imponibile - Area edificabile - Misura di salvaguardia - Effetti

Ai sensi dell'art. 36, c. 2, d.l. n. 223/2006 (convertito nella l. n. 248/2006), la nozione di area fabbricabile ai fini dell'IVA, dell'imposta sui redditi, di registro e dell'ICI, prevede ai detti fini fiscali solo due categorie di terreni: quelli edificabili per i quali vi sia uno strumento urbanistico generale adottato (che per le Regioni che prevedono sia i piani strutturali che operativi deve intendersi come piano strutturale) e quelli non edificabili cioè quelli agricoli o quelli privi di qualsiasi utilizzabilità per la presenza di vincoli di inedificabilità. Sebbene la misura di salvaguardia non possa incidere sul valore del bene, avendo caratteristica di temporaneità, ove la medesima misura risulti essere una anticipazione della situazione finale del terreno che, in base al nuovo regolamento non ha più l'edificabilità precedentemente riconosciuta, si determina un cambiamento del valore del terreno (cfr., sulla qualificazione assegnata dal piano regolatore generale del Comune, Cass. n. 16485/2016).

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXXII - sentenza n. 8748 del 25.7.2018

Tributi locali - IMU - Aree fabbricabili - Calcolo del valore venale del bene - Determinazione in base al prezzo di vendita

Nella determinazione del valore dei terreni fabbricabili, ai fini dell'imponibile IMU, non si può prescindere dal prezzo di vendita, sancito nel preliminare e nel contratto di compravendita, atteso che il prezzo fissato negli atti della compravendita immobiliare è utilizzabile quale parametro per la individuazione dei prezzi di mercato correnti per beni con analoghe caratteristiche e ubicati nella stessa zona (e, dunque, come *tertium comparationis* nella tassazione di altri atti).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2492 del 1.8.2018

ICI - Esistenza vincolo di destinazione urbanistica - Presupposto edificabilità - Non sussiste - Potenzialità edificatoria - Non rileva

L'area concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (nel caso di specie destinata a parcheggio), non è "fabbricabile" dato che la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione. In tale fattispecie difettando, appunto, il presupposto della edificabilità del terreno e allo scopo di evitare il doppio prelievo fiscale sul terreno e sull'immobile edificato, la tassazione ai fini ICI è assolta dalle unità immobiliari realizzate sul suolo per il quale il Comune ha già rilasciato il permesso di costruzione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2798 del 24.9.2018

ICI - Aree fabbricabili - Base imponibile - Determinazione del valore venale sulla base di confronto con atti di compravendita di aree simili - Obbligo di verifica della medesima potenzialità edificatoria - Sussiste

Per la determinazione del valore ai fini ICI delle aree fabbricabili è illegittimo il riferimento ai corrispettivi indicati in atti di compravendita di aree confinanti o simili operato dal Comune, essendo necessario che l'Ente pubblico verifichi preliminarmente che le aree da valutare abbiano la medesima potenzialità edificatoria di quelle prese come parametro di riferimento.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 3463 del 30.11.2018

ICI - Aree fabbricabili - Potenzialità edificatorie - Sussistenza di vincoli e destinazioni urbanistiche - Valore dell'area - Incidenza della potenzialità edificatoria

Tributi Locali - ICI - Aree fabbricabili - Valore in comune commercio - Criteri

In tema di ICI relativa alle aree fabbricabili, per la determinazione della base imponibile deve essere valutata attentamente la maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie, in quanto la presenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionano in concreto l'edificabilità, pur non sottraendo l'area su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, incide sulla valutazione del relativo valore e, conseguentemente, della base imponibile, tenendo conto che la sussistenza di determinati vincoli può rendere, di fatto, non edificabile.

Per la determinazione della base imponibile ICI delle aree fabbricabili deve essere considerato il valore in comune commercio che deve essere determinato in concreto alla luce della possibilità di commercializzare il bene in relazione alla sussistenza di piani attuativi, di vincoli di destinazione o limitazioni d'uso, da cui si può ricavare il parametro di stima e di valore, anche tenendo presente il quadro economico generale e la sussistenza o meno di precedenti transazioni.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 51 del 8.1.2019

Tributi locali (comunali, provinciali, regionali) – IMU – Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria – Oggettiva classificazione – Rilevanza – Conseguenze

Ai fini dell'imposizione IMU devono considerarsi fabbricabili i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria in base alla oggettiva classificazione in tal senso impressa dall'ente impositore con atti generali, con deliberazioni amministrative o con gli strumenti urbanistici di pianificazione del territorio comunale, non potendo annettersi rilevanza ad eventuali situazioni incompatibili con la possibilità di sfruttamento edilizio dell'area.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. II – sentenza n. 101 del 21.1.2019

Tributi locali – Base imponibile – IMU – Valore aree fabbricabili – Applicazione retroattiva parametri comunali – Illegittimità – Sussiste

Per le aree fabbricabili il valore è costituito da quello venale in comune commercio dal 1° gennaio dell'anno d'imposizione, determinato secondo i parametri comunali la cui individuazione è prodromica all'attività di verifica e di eventuali accertamenti dell'IMU su aree fabbricabili, nonché al pagamento dell'imposta. Nonostante nella delibera sia stato espressamente indicato che l'applicazione sarebbe avvenuta decorrere dall'anno fiscale 2016, tali valori sono stati applicati in relazione all'anno fiscale 2012 e conseguentemente in modo illegittimo.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. IV – sentenza n. 390 del 22.1.2019

IMU – Avviso di Accertamento – Terreno edificatorio – PRG – Non sufficiente – Valutazione indici di fabbricabilità – Insussistenti

Al fine di determinare il valore venale ai fini IMU di un terreno edificabile va considerato anche lo stato di attuazione delle procedure amministrative connesse all'adozione dello strumento urbanistico, proprio in quanto incidenti sul perfezionamento dello *jus aedificandi*. L'aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; bensì soltanto l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. II – sentenza n. 546 del 24.1.2019

IMU – Aree fabbricabili – Vincoli di inedificabilità – Base imponibile fondata sul valore venale – Onere probatorio

Ai fini dell'IMU la presenza di vincoli di inedificabilità sull'area non ne esclude la natura fabbricabile, ma incide sul valore venale dell'immobile; in caso di atto tributario adeguatamente motivato, è onere del contribuente provare l'erroneità della stima operata dall'ufficio, anche mediante il deposito di una stima di parte.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 25 del 5.3.2019

ICI - Aree edificabili - PRG illegittimo - Riadozione - Valenza retroattiva - Illegittimità ai fini tributari

Il PRG di un Comune dichiarato illegittimo ed annullato dai giudici amministrativi con sentenza passata in giudicato induce i contribuenti in buona fede a ritenere che l'atto sia inesistente e non debbano quindi uniformarsi ad esso anche se lo stesso PRG sia stato poi "riadottato" dall'Ente comunale con effetto retroattivo, in conformità di una legge regionale. La legge istitutiva del tributo è infatti ispirata al principio generale secondo cui l'uso di un terreno a scopo edificabile deve essere legale ed effettivo al momento dell'imposizione fiscale.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 1516 del 13.3.2019

Finanza locale - ICI IMU - Area fabbricabile - Vincolo paesaggistico - Ente locale impositore - Omessa considerazione - Vincolo tutela aree - Ente locale impositore - Omessa considerazione - Vincolo protezione acque pubbliche - Ente locale impositore - Omessa considerazione - Vincolo aeronautico - Ente locale impositore - Omessa considerazione - Inedificabilità fattuale - Sussiste - Valore venale comune commercio - Mancata emersione - Avviso accertamento - Illegittimità pretesa - Conseguenze

È illegittimo l'avviso di accertamento IMU formato dall'ente locale per un'area fabbricabile senza tenere in adeguata considerazione la sussistenza del vincolo paesaggistico, del vincolo per la tutela delle aree, del vincolo di protezione delle acque pubbliche e del vincolo aeronautico, tutti insieme considerati in grado di sancire l'inedificabilità di fatto e la conseguente mancata emersione di un possibile valore venale in comune commercio.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 1888 del 28.3.2019

Finanza locale - ICI IMU - Area edificabile - Nozione - Vincoli di destinazione - Conseguenze

In tema di imposta comunale sugli immobili, l'area deve essere qualificata come edificabile per il solo fatto che essa risulti così classificata dallo strumento urbanistico, potendo gli eventuali vincoli o le destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo, incidere soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile.

2.1.2. Piattaforme petrolifere

Commissione tributaria provinciale di Forlì - Sez. I - sentenza n. 167 del 23.7.2018

Tributi locali - IMU - Piattaforme petrolifere - Impossibilità giuridica di iscrizione al catasto edilizio urbano - Imponibilità - Non sussiste

Le piattaforme petrolifere ubicate in acque territoriali non risultano essere suscettibili di iscrizione al catasto edilizio urbano e, conseguentemente, assoggettabili a ICI-IMU. Secondo le vigenti disposizioni normative che regolano il sistema catastale, tali cespiti non sono oggetto di inventariazione negli atti del catasto, poiché è l'Istituto Idrografico della Marina, l'organo designato ai rilievi sistematici dei mari italiani e non l'Agenzia del Territorio.

Commissione tributaria provinciale di Ancona - Sez. III - sentenza n. 730 del 4.10.2018

ICI - Piattaforme petrolifere

Giudicato infondato il ricorso proposto dal contribuente in merito alla sottoposizione al tributo ICI di una piattaforma petrolifera. A supporto delle motivazioni poste a base dell'impugnativa, il ricorrente cita tra l'altro un parere del MEF che sembra concordare con il proprio assunto. Ma osservano i giudici di prime cure che di nessun pregio, ai fini difensivi, può essere considerato il citato parere, intanto perché il MEF non esercita giurisdizione ed inoltre perché il tributo in questione è uno dei pochi che può essere definito "proprio" dal Comune e per il quale, quindi, il MEF non essendo direttamente interessato non ha competenza.

2.1.3. Impianto fotovoltaico

Commissione tributaria provinciale di Bologna - Sez. IV - sentenza n. 779 del 1.10.2018

Imposta municipale unica (IMU) - impianto Fotovoltaico anno 2011 - Immobile altrui

Nell'anno 2011, in difetto di contrastanti disposizioni e prima dell'entrata in vigore della Legge di Stabilità per il 2016, l'impianto fotovoltaico, in quanto incorporato nel suolo (c.d. imbullonato) e non avente funzioni meramente decorative ma produttive, deve ritenersi un immobile a tutti gli effetti ex art. 812 c.c. con conseguente classamento nella categoria D e imponibilità ai fini IMU. Nel caso di specie l'impianto fotovoltaico era di potenza nominale non inferiore a 3 KW, installato su immobile altrui e con finalità produttive di elettricità ad uso non personale.

2.2. Soggetti passivi

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1424 del 12.7.2018

ICI - Presupposto e soggetti passivi dell'imposta - Preliminare di vendita - Esecuzione a seguito di passaggio in giudicato della sentenza - Decorrenza obbligo pagamento tributo

Presupposto dell'imposta ICI è il possesso di immobili siti nel territorio dello Stato, mentre i soggetti passivi, con elencazione tassativa, sono il proprietario degli immobili ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nell'ipotesi di contratto

preliminare definito a seguito di provvedimento giudiziale, i soggetti passivi tenuti al pagamento dell'imposta sono i proprietari individuati con la sentenza definitiva, e con decorrenza dalla data del passaggio in giudicato della sentenza.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. VII – sentenza n. 802 del 26.9.2018

Tributi locali - IMU - Bene in *leasing* - Risoluzione contrattuale - Soggettività passiva della società di *leasing* - Decorrenza

In caso di risoluzione anticipata di un contratto di locazione finanziaria avente per oggetto beni immobili, la soggettività passiva ai fini IMU si trasferisce in capo alla società di *leasing* dal momento della materiale riconsegna da parte dell'utilizzatore e non dalla data di risoluzione anticipata.

È vero che la norma stabilisce che il presupposto dell'imposta è il "possesso" dell'immobile e che, quindi, si potrebbe sostenere che, a seguito della risoluzione anticipata del contratto, il locatario sarebbe un mero detentore del bene mancando in lui l'"*animus rem sibi habendi*", ma così non è in quanto la società di *leasing*, sino a che non avvenga la consegna materiale dell'immobile, non ha la possibilità di ripristinare il contatto materiale con il bene quando lo voglia e, pertanto, il solo elemento intenzionale non è sufficiente perché venga trasferito il possesso. Le stesse Sezioni Unite della Cassazione (sent. n. 18077 del 7.8.2009) hanno affermato, in ipotesi di occupazione temporanea o d'urgenza di un immobile espropriando, che il periodo di occupazione legittima decorre dal momento della "effettiva immissione in possesso del beneficiario dell'occupazione" che si verifica, di regola, in conseguenza del c.d. "dimensionamento" costituendosi, per effetto di tali comportamenti, un'impossibilità giuridica dell'ulteriore godimento del bene da parte del proprietario, e non, quindi, dall'emissione del provvedimento di occupazione del bene.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza - Sez. I - sentenza n. 187 del 29.10.2018

Tributi locali - IMU - Esenzione ex art. 7, c. 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992 - Spettanza - Mancato utilizzo dell'immobile - Irrilevanza - Condizioni

In tema d'IMU, nei casi di immobili concessi in comodato d'uso, l'accesso all'esenzione non discende dalla gratuità del contratto ma dall'esistenza di un rapporto di stretta strumentalità organica e funzionale alla realizzazione di compiti istituzionali dell'ente.

L'utilizzazione diretta da parte del proprietario, anche se attuata per il tramite di un altro soggetto, deve svolgersi nel quadro della medesima architettura strutturale onde rendere possibile l'accesso all'esenzione per gli immobili concessi in comodato d'uso (nel caso di specie, in applicazione del principio enunciato, la Ctp non ha riconosciuto l'esenzione dall'imposta non avendo riscontrato tra ente proprietario e comodatario elementi da cui desumersi il tipo di legame descritto).

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1984 del 9.11.2018

ICI - Usufruttuario - Assenza della qualità di erede - Infondatezza della pretesa impositiva

L'attribuzione da parte del testatore del solo usufrutto non conferisce al beneficiario la qualità di erede, per cui il detto beneficiario non è legittimato passivamente al pagamento dell'ICI.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 3675 del 27.12.2018

ICI - Soggettività passiva - Società di gestione dei risparmi (SGR) - Imputazione del carico fiscale a ciascun fondo immobiliare gestito - Onere a carico della società - Sussiste

Ai fini della soggettività passiva ICI, è onere della società di gestione dei risparmi (SGR) e non dell'Ente impositore, imputare il carico fiscale a ciascuno dei fondi immobiliari dalla stessa gestiti.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. II – sentenza n. 5 del 2.1.2019

Tributi locali – IMU – Occupazione abusiva – Diritto al rimborso – Non sussiste

La nozione di possesso non deve essere intesa come esercizio concreto dell'attività corrispondente ad un diritto reale, ma come potere astratto di cui è titolare il proprietario in quanto tale. Il presupposto impositivo IMU consiste nella titolarità del diritto reale e non nella disponibilità del bene. Pertanto l'occupazione abusiva di un immobile non priva il proprietario del possesso dell'immobile occupato, per cui lo stesso continua ad essere soggetto passivo dell'imposta e quindi debitore dell'imposta.

Commissione tributaria regionale per la Basilicata – Sez. III - sentenza n. 6 del 31.1.2019

Soggetto passivo IMU - Assegnazione casa coniugale - Diritto di abitazione

Il coniuge beneficiario del provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale, ai fini IMU, è assimilato al titolare di un diritto di abitazione, con la conseguenza che deve ritenersi soggetto passivo d'imposta. Tuttavia la circostanza assunta dal Comune di equiparare l'assegnazione della casa coniugale ad un diritto reale di abitazione solo ove questa sia di proprietà dell'altro coniuge e non anche quando sia di proprietà di terzi e concesso in comodato, non ha alcun fondamento normativo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 3490 del 12.6.2019

Finanza locale – ICI IMU – Beni immobili – Locazione finanziaria – Soggettività passiva – Locatario utilizzatore – Ritardata consegna del bene – Non rileva

Nelle operazioni di concessione in *leasing* di beni immobili la soggettività passiva, ai fini dell'IMU, fa capo al locatario utilizzatore e non alla proprietaria società di *leasing*. I mutamenti di soggettività passiva devono essere dichiarati sia da chi ha cessato di essere soggetto passivo sia da chi ha iniziato ad esserlo, obblighi scaturenti dal d.m. 30 ottobre 2012 da porre in relazione all'art. 9, c. 1

del d.lgs. n. 23/2011 che dispone che “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”, avendo rilevanza, a questi fini, il possesso con conseguente rigetto della tesi del Comune che aveva sostenuto che la ritardata consegna del bene non determina una ultrattività della efficacia del contratto affermandosi così, invece, il principio che senza possesso non sorge l’obbligo al pagamento dell’IMU a carico della società di *leasing* sull’immobile.

2.3. Determinazione del tributo

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. II – sentenza n. 732 del 3.9.2018

Tributi locali – IMU - Edilizia convenzionata - Revisione aliquote - Condizioni

Le aliquote IMU applicabili su immobili riferiti al settore dell’edilizia convenzionata oggetto di una convenzione tra Amministrazione pubblica e soggetto attuatore possono essere oggetto di variazione. La giurisprudenza attribuisce alle convenzioni la natura di contratti di natura peculiare che si inseriscono nell’ambito di un procedimento amministrativo ma che lasciano integra la potestà pubblicistica del Comune di sciogliersi dal vincolo contrattuale per sopravvenute esigenze pubbliche (Cass. 30.1.1985, n. 580). Inoltre la possibilità di modificare le convenzioni ex art. 35 l. n. 865/1971 già stipulate è riconosciuta espressamente dall’art. 31, c. 46, l. 23.12.1998, n. 448 (Finanziaria 1999).

Nel caso in cui il legislatore nazionale modifichi le aliquote e/o la base imponibile deve ritenersi venuto meno lo scopo dell’accordo convenzionale della doppia agevolazione, una impositiva a favore del ricorrente, la seconda a favore del Comune per poter beneficiare di un canone di locazione favorevole.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. IX - sentenza n. 5346 del 20.11.2018

Tributi locali - IMU - Immobile - Mancato aggiornamento catastale - Versamento in favore dell’ente ove risulta censito il cespite - Effetti - Errore scusabile

In tema di IMU, il regolare versamento dell’imposta in favore dell’ente comunale ove risultava erroneamente censito l’immobile a causa del mancato aggiornamento catastale, configura la fattispecie dell’“errore scusabile”. Infatti, per le violazioni di norme tributarie, ai fini dell’affermazione della responsabilità del contribuente, occorre che l’azione o l’omissione causativa della violazione detta sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza.

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. VI - sentenza n. 756 del 10.6.2019

Tributi locali - IMU - Terreno edificabile - Rinuncia all’edificabilità - Imposta dovuta sul valore venale

Il terreno edificabile ai fini IMU, va tassato sulla base del valore venale e non su quello catastale. Ciò posto, l'area deve essere assoggettata ad IMU anche nel caso di rinuncia alla edificabilità (per la presenza del campo nomadi) in quanto questa è considerata una scelta imprenditoriale che non può essere presa in considerazione ai fini della determinazione dell'imposta o della richiesta di riduzione di aliquota.

2.4. Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 5383 del 30.7.2018

Finanza locale - IMU - ICI - Esenzione - Ruralità del fabbricato - Autocertificazione - Non basta - Annotazione catastale - Necessità

In tema di ICI, ai fini del trattamento esonerativo rileva l'oggettiva classificazione catastale del ce-
spite come rurale, con il conseguente onere di impugnazione del diverso classamento da parte di
chi richianda il riconoscimento del requisito di ruralità, né può ritenersi sufficiente a determinare
la variazione catastale, nei limiti del quinquennio anteriore, la mera autocertificazione secondo le
modalità di cui all'art. 7, c. 2-bis, del d.l. n. 70/2011 (conv. con modif. dalla l. n. 106/2011) e delle nor-
me successive, se il relativo procedimento non si sia concluso con la relativa annotazione in atti,
atteso che, come sottolineato dalla Corte costituzionale (ord. n. 115 del 2015), il quadro normativo,
ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al d.m. 26 luglio 2012, porta ad escludere l'automa-
ticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione.

Commissione tributaria provinciale di Rieti - Sez. II - sentenza n. 71 del 20.9.2018

Finanza locale - IMU - Immobili beni merce destinati alla vendita e non locati - Esenzione dall'imposta - Compete

Il pagamento dell'IMU non è dovuto relativamente ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa
costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione.

L'onere della prova incombe sull'ente impositore il quale, se intende disattendere la dichiarazio-
ne resa dalla parte, deve dimostrare che i fabbricati, costruiti direttamente ovvero quelli sui cui
l'impresa costruttrice ha effettuato "interventi decisivi di recupero, siano stati locati e non siano
destinati alla vendita.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IV - sentenza n. 1679 del 27.9.2018

IMU - Immobili dichiarati inagibili o inabitabili - Art. 13, d.l. n. 201/2011- Artt. 52 e 59, d.lgs. n. 446/97 - Potestà regolamentare del Comune - Inagibilità conseguente a provvedimento amministrativo

La potestà regolamentare del Comune ex art. 52, d.lgs. n. 446/1997 non può escludere l'ipotesi di inagibilità di un immobile per ragioni amministrative assoggettandolo ad IMU, pena la compromissione del principio di capacità contributiva sancito costituzionalmente. Al regolamento comunale è data facoltà di stabilire nel dettaglio le caratteristiche concrete con cui deve atteggiarsi la situazione di degrado di un immobile per poter accedere al beneficio restando peraltro preclusa la individuazione delle fattispecie imponibili fra le quali la previsione di esclusione dal beneficio degli immobili dichiarati inagibili in ragione di provvedimento amministrativo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVII – sentenza n. 7475 del 29.10.2018

Finanza locale – ICI – Immobili rurali – Esenzione – Presupposto – Iscrizione in catasto con la qualifica di “rurale” – Rilevanza – Attribuzione di diversa categoria catastale – Impugnazione del classamento – Necessità

In tema di ICI, ai fini del trattamento esonerativo, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale, per cui l'immobile che sia iscritto come “rurale”, con attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'art. 9, d.l. n. 557/1993 (convertito, con modificazioni, nella l. n. 133/1994), non è soggetto all'imposta, ai sensi dell'art. 23, c. 1-bis, del d.l. n. 207/2008 (convertito, con modificazioni, nella l. n. 14/2009) e dall'art. 2, c. 1, lett. a) d.lgs. n. 504/1992, mentre, qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, è onere del contribuente, che pretenda l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento per la ritenuta ruralità del fabbricato, restandovi, altrimenti, quest'ultimo assoggettato.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. III – sentenza n. 2064 del 21.11.2018

ICI – Trattamento agevolativo – Oggettiva classificazione catastale del cespite come rurale – Sufficienza

In tema di ICI, ai fini del trattamento esonerativo rileva l'oggettiva classificazione catastale del cespite come rurale con attribuzione della relativa categoria (nella specie la pur tardiva domanda di variazione catastale fondava, secondo la decisione, l'operatività del trattamento esonerativo anche per il periodo d'imposta rientrante nel quinquennio antecedente).

Commissione tributaria provinciale di Savona – Sez. III – sentenza n. 442 del 5.12.2018

Tributi locali – IMU – Depositi merci in ambito portuale – Qualificazione catastale in categoria E – Diritto all'esenzione dal tributo – Spettanza

Ai depositi di merci in ambito portuale compete l'attribuzione della categoria catastale E, trattandosi di immobili funzionalmente legati alla soddisfazione delle esigenze del “pubblico trasporto”, per cui ad essi è da riconoscere il diritto all'esenzione dell'IMU.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. III – sentenza n. 88 del 19.2.2019

IMU – Interpello – Richiesta agevolazioni – Rigetto – Società di diritto privato partecipata da enti pubblici – Legittimità – Sussiste

La società ricorrente, non essendo un consorzio tra enti pubblici né un consorzio atipico con partecipazione mista pubblico (enti territoriali) privato, non possiede i requisiti soggettivi per beneficiare dell'esenzione invocata, neppure in misura proporzionale alla partecipazione in mano pubblica.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 1939 del 2.4.2019

Finanza locale – ICI IMU – Base imponibile – Immobili inagibili – Riduzioni – Condizioni

L'agevolazione prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 504/1992 (riduzione dell'imposta del 50 per cento) per i fabbricati inagibili o inabitabili non è automatica in quanto deve essere fornita, caso per caso, dimostrazione dell'effettiva impossibilità di utilizzo degli immobili e tale circostanza deve essere stata manifestata al Comune.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 2418 del 17.4.2019

Finanza locale – ICI IMU – Immobile inagibile – Assoggettamento – Riduzione al 50% – Sussistenza – Presupposti – Retroattività – Esclusione

In materia di ICI, a norma dell'art. 8 del d.l. n. 504/1992 l'imposta è ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono tali condizioni. L'inagibilità o l'inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che deve allegare idonea documentazione. Pertanto, non può essere concessa la riduzione dell'imposta con effetto retroattivo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. I – sentenza n. 3674 del 19.6.2019

Finanza locale – ICI IMU – Immobili costituenti beni merce – Esenzione – Spetta – Condizione – Previa Denuncia/Dichiarazione ex art. 21, c. 5-bis, d.l. 102/23 – Mancata presentazione – Rifiuto del riconoscimento dell'agevolazione – Conseguenze

L'esenzione IMU per gli immobili costituenti beni merce in cat. C/6 compete solo a seguito di previa presentazione al Comune della dichiarazione di cui al c. 5 dell'art. 21 del d.l. n. 102/2013, vincolo ineludibile atteso che le norme agevolative devono essere applicate sulla base di rigorosa interpretazione, dichiarazione che, nel caso di specie, non è risultata presentata, circostanza che ha determinato il rifiuto della richiesta agevolazione.

2.4.1. Terreni ad uso agricolo

Commissione tributaria provinciale di Parma - Sez. III - sentenza n. 319 del 10.10.2018

ICI - Terreni ad uso agricolo coltivato da pensionati - Esenzione - Non spetta

La maturazione del trattamento pensionistico esclude che il soggetto che in precedenza abbia fruito delle agevolazioni fiscali, quale coltivatore diretto, possa mantenere detta agevolazione, dal momento che il trattamento pensionistico osta al riconoscimento della suddetta agevolazione, indipendentemente che il soggetto continui o meno a versare i contributi assicurativi inerenti lo svolgimento dell'attività agricola, essendo palesemente evidente che non viene tratta dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito.

2.4.2. Società sportive

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 2013 del 3.4.2019

Finanza locale - ICI IMU - Esenzione per immobile destinato esclusivamente ad attività ricreative e sportive - Onere delle prova - Non compete

Non compete l'esenzione dall'ICI ex art. 7, c. 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 per immobile destinato esclusivamente allo svolgimento di attività ricreative e sportive ove il contribuente non provi la destinazione dell'immobile ad uso esclusivo della società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro nell'annualità oggetto di accertamento.

2.4.3. Enti ecclesiastici / non commerciali

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 871 del 21.9.2018

ICI - Esenzione ICI enti ecclesiastici - Valutazione della natura non commerciale - Onere della prova da parte del contribuente circa la concreta utilizzazione - Necessità

Il beneficio dell'esenzione da imposizione ICI non spetta per quegli immobili che, pur appartenenti ad un ente ecclesiastico, siano concretamente ed oggettivamente destinati allo svolgimento di attività commerciali. Chiaramente, mentre il requisito soggettivo risulta di facile valutazione, la sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunto esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, ma occorre invece verificare se tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività non commerciale.

Ne consegue che il Giudice chiamato a valutare l'assoggettabilità ad ICI di un immobile appartenente ad un ente ecclesiastico -nel caso scrutinato una palestra ed uno stabilimento balneare

posti a servizio di attività sanitarie- deve concretamente e sulla base degli elementi di prova forniti dalla parte valutare la “natura commerciale” sulla base delle modalità concrete di svolgimento delle attività suddette.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 16 del 8.1.2019

Finanza locale – ICI IMU – Congregazione ecclesiastica – Immobile destinato alla comunità delle religiose – Esenzione – Compete – Scuola paritaria – Ente non commerciale – Svolgimento di attività didattica con modalità non commerciali – Rette pari al 40% dei costi totali – Esenzione – Compete

Spetta l'esenzione ICI, ex art 7, lett. i), d.lgs. 504/1992, e IMU, ex art. 9, c. 8 d.lgs. n. 23/2011, per la parte di immobile di proprietà di un ente religioso, nella specie della Congregazione delle Suore Maestre Pie Venerini, destinata alla comunità delle religiose, presenza che concretizza una delle previsioni di cui all'art. 16 lett. a) l. n. 222/1985, ove si precisa che agli effetti delle leggi civili si considerano comunque le attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana. Esenzione che compete altresì per la parte di immobile ove viene gestita dalla Congregazione, ente di natura non commerciale, una scuola paritaria materna quale attività didattica svolta con modalità non commerciali ex art. 4 del d.m. n. 200/2012, considerato che l'ammontare dei corrispettivi per iscrizioni e rette non copre nemmeno il costo del solo personale e costituisce il 40% dei costi totali per la gestione della scuola a nulla rilevando l'eccezione sollevata dal Comune che la gestione dovrebbe essere considerata commerciale anche se chiude in perdita atteso che la circostanza assumerebbe rilievo solo ove si trattasse di imprenditore che, gestendo con modalità commerciali, potrebbe avere comunque prospettive di utile mentre nel caso in esame il rapporto rette/costi totali, non contestato, ha natura costante nel tempo non rendendo così l'utile nemmeno meramente prospettabile.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 1998 del 3.4.2019

Finanza locale – ICI IMU – Presupposto impositivo – Esenzione – Immobili ad uso assistenziale

In tema ICI, lo svolgimento esclusivo nell'immobile, di attività di assistenza o di altre attività equiparate, come quelle svolte nello specifico da enti ecclesiastici, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce quel requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta, prevista dall'art. 7, c. 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992. Tale requisito va accertato in concreto, verificando le caratteristiche della clientela ospitata, la durata dell'apertura della struttura e, soprattutto, gli importi delle rette, che devono essere significativamente ridotti rispetto ai prezzi di mercato.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 1350 del 2.5.2019

IMU – Bene di proprietà della ASL – Utilizzazione indiretta dell'immobile da parte di un IRCCS in comodato gratuito – Esenzione – Sussiste

In tema di IMU, ricorrono le condizioni per l'operatività dell'esenzione, anche nel caso di utilizzazione indiretta dell'immobile, qualora la ASL abbia ceduto in comodato gratuito, e non in locazione onerosa, l'immobile ad un ente non commerciale utilizzatore, che svolga nell'immobile un'attività sanitaria analoga a quella che vi avrebbe svolto la ASL e tra i due enti esista un rapporto di strumentalità, come nel caso di un istituto oncologico che svolge l'attività sanitaria di competenza della ASL unitamente all'attività di ricerca.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VII - sentenza n. 1592 del 20.5.2019

ICI - Fondazione senza scopo di lucro - Immobile uso pubblico - Locazione - Esenzione - Non sussiste

Nelle ipotesi di locazione del bene da parte di una Fondazione senza scopo di lucro ad altro ente, viene meno la condizione necessaria per l'applicabilità della disciplina che regola il diritto all'esenzione dall'ICI non tanto per la mancata coincidenza tra soggetto possessore e soggetto utilizzatore del bene, quanto poiché il bene viene utilizzato dal possessore per una "finalità economica produttiva di reddito" e non per lo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente.

2.4.4. Dimora abituale / prima casa

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. IV - sentenza n. 852 del 11.9.2018

Tributi locali e contenziosi catastali - Agevolazione acquisto "prima casa" - Computo della "superficie utile complessiva" immobile di lusso - Criteri - Vi rientrano anche i muri perimetrali e divisori

Ai fini della determinazione della superficie utile per ritenere un immobile "di lusso" devono essere considerate nel computo anche le superfici occupate dai muri perimetrali e da quelli divisori.

Nel significato dell'aggettivo "utile", che appare nel d.m. n. 1072/1969, deve intendersi compresa la superficie dell'unità immobiliare che residua una volta che dalla superficie complessiva (in quest'ultima compresi, dunque, i muri perimetrali e quelli divisori) sia stata sottratta la sola superficie relativa ai balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchina, e non anche la superficie che, per essere occupata dai muri perimetrali e da quelli divisori, non è calpestable.

Nella formula "superficie utile complessiva" contenuta nell'art. 6 del d.m. n. 1072/1969 manca l'aggettivo "netta" che, invece, era presente nel testo della tabella allegata al d.m. 4 dicembre 1961, che dettava la previgente definizione delle caratteristiche delle abitazioni di lusso.

Nel caso esaminato, la "superficie netta abitabile" (calcolata al netto delle murature, dei pilastri, dei tramezzi e dei vani di porte e finestre), cui ha fatto riferimento il contribuente, è stata quella fornita dall'art. 3 del d.m. n. 801/1977, richiamato dalla l. n. 47/1985 in tema di condono edilizio (secondo l'art. 3 "per superficie utile abitabile si intende la superficie di pavimento degli alloggi misurata al netto di murature, pilastri, tramezzi, sguinci, vani di porte e finestre, di eventuali scale interne, di

logge di balconi”). Ma, della disposizione contenuta nell’art. 3 del d.m. n. 801/1977, non può essere fatta applicazione in tema di agevolazioni “prima casa”, considerato che le previsioni relative alle agevolazioni o ai benefici in genere in materia fiscale non sono passibili di un’interpretazione che ne ampli la sfera applicativa (come accadrebbe nella specie se, in funzione del riconoscimento dell’agevolazione “prima casa”, venisse presa in considerazione la superficie (utile abitabile) valutata dal legislatore ai fini del calcolo dell’oblazione in sede di condono edilizio.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 2119 del 29.11.2018

ICI – Esenzione pagamento – Presupposti– Art. 8, comma 2, d.lgs. n. 504/1992 – Norma di agevolazione fiscale – Criterio interpretativo

Ai fini della spettanza della detrazione e dell’applicazione dell’aliquota ridotta, una unità immobiliare posseduta dal contribuente deve essere ritenuta “principale” soltanto se nella stessa “dimorano abitualmente sia il “contribuente” che i “suoi familiari”, non essendo sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell’unità immobiliare se i “suoi familiari” dimorino altrove. La norma relativa alla agevolazione fiscale (nella specie ICI) deve essere soggetta ad interpretazione rigorosa poiché si tratta di una categoria di norme che introducono una deroga al principio generale di capacità contributiva sancito dall’art. 53 della Cost.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 308 del 16.4.2019

Tributi locali (comunali, provinciali, regionali) – Imposta comunale sugli immobili (ICI) – Beneficio di cui all’art. 8 del d.lgs. n. 504/1992 – “Abitazione principale” – Detrazione di imposta – Presupposti – Dimora abituale del contribuente e dei familiari – Necessità – Sussistenza

In tema di ICI, ai fini del riconoscimento del beneficio e dell’aliquota ridotta prevista dall’art. 8 del d.lgs. n. 504/1992, un’unità immobiliare può essere riconosciuta “abitazione principale” solo se costituisce la dimora abituale non solo del contribuente, 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.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IX – sentenza n. 3038 del 16.5.2019

Finanza locale – ICI IMU – Abitazione composta da più unità catastali – Effettiva utilizzazione quale abitazione principale – Agevolazione prima casa – Compete

Il contemporaneo utilizzo di più unità catastali non costituisce ostacolo all’applicazione dell’aliquota agevolata prevista per l’abitazione principale, sempre che il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo a tal fine non il numero delle unità catastali, ma la prova dell’effettiva utilizzazione ad “abitazione principale” dell’immobile complessivamente considerato.

2.4.5. Beni d'interesse storico-artistico

Commissione tributaria provinciale di Napoli – Sez. XXII – sentenza n. 6877 del 11.6.2019

Tributi locali - ICI/IMU - Agevolazioni per beni di interesse storico artistico - Riconoscimento con decreto ministeriale - Necessità

In tema di IMU, per ottenere le agevolazioni fiscali riconosciute dagli enti locali ai proprietari di fabbricati di interesse artistico e storico di cui all'art. 10, c. 1, del d.lgs. n. 42/2004, è necessaria la dimostrazione dell'esistenza del decreto ministeriale di riconoscimento riguardante l'immobile in questione, atteso che in materia trova applicazione il regime dei beni posseduti dai privati di cui all'art. 13 e non la presunzione di cui all'art. 12, c. 1, del medesimo decreto, utilizzabile fino alla verifica della sussistenza dell'interesse storico e artistico da parte dei competenti organi del Ministero.

2.5. Prescrizione e decadenza

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. I – sentenza n. 5429 del 27.11.2018

Tributi Locali - IMU - Prescrizione - Principio della “scissione soggettiva” degli effetti della notificazione - Applicabilità - Fattispecie

I tributi locali sono elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una “causa debendi” di tipo continuativo; ai fini prescrizione, il principio della “scissione soggettiva” degli effetti della notifica - secondo cui la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario e non a quella, successiva, di ricezione da parte del destinatario - enunciato dalla corte costituzionale con la sentenza n. 477/2002, non trova spazio in presenza di negozi unilaterali recettizi, i quali, a norma dell'art. 1334 c.c., producono i loro effetti dal momento in cui vengono a conoscenza della persona a cui sono destinati oppure quando si realizza la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., con la conseguenza che la consegna dell'atto da notificare non è idonea ad interrompere il decorso del termine prescrizione del diritto fatto valere; (fattispecie in tema di impugnativa di avviso di accertamento relativo ad IMU accolta per decorrenza del termine prescrizione di cinque anni).

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. IV – sentenza n. 6097 del 7.12.2018

Tributi locali - Decadenza - Termini - Individuazione

I tributi locali sono rivendicabili entro cinque anni dall'anno in cui sono dovuti, con la conseguenza che l'Ente deve notificare l'avviso di accertamento dei tributi omessi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo al periodo d'imposta di riferimento come stabilito dall'art. 1, c. 161, della l. n. 296/2006. Il termine di cui al citato art. 1, c. 161, l. n. 296/2006 è un termine di decadenza per l'attività di accertamento al quale non produce effetti la natura ricettizia dell'atto impositivo, atteso che il concetto della decadenza va tenuto distinto da quello della prescrizione, dove per decadenza va inteso il termine entro il quale l'Amministrazione può esercitare l'azione di accertamento, mentre

per prescrizione va inteso il termine entro il quale l'Amministrazione può rivendicare il pagamento di un tributo.

3. L'imposta sulla pubblicità

3.1. Presupposto

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. V - sentenza n. 782 del 18.9.2018

Tributi locali - Imposta pubblicità - Plurimi messaggi in un pannello - Plurima tassazione - Sussiste

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l'art. 7, c. 1, del d.lgs. n. 507/1993, identifica il presupposto impositivo nel "mezzo pubblicitario" ma non detta una definizione di "mezzo pubblicitario". Essa si limita soltanto ad individuare l'elemento funzionale-comunicativo assolto del "mezzo", con generico riferimento alle modalità esterne-percettive attraverso le quali detta funzione trova attuazione realizzando il presupposto d'imposta normativamente identificato nella "diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche" (art. 5, c. 1).

Con la locuzione "mezzo pubblicitario" può, dunque, descriversi qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi ovvero di migliorare l'immagine aziendale.

Nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti diverse aziende, collocati su un unico pannello, il tributo debba essere determinato in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3069 del 10.10.2018

Imposta sulla pubblicità- Mezzo pubblicitario ex art. 17, c. 5, d.lgs. n. 507/1993 - Pluralità supporti pubblicitari - Univocità del contenuto del messaggio - Tassazione plurima - Non sussiste

La pubblicità effettuata per mezzo di molteplici pannelli collocati in stretta connessione e che rivolgono, tuttavia, alla clientela messaggi omogenei e senza soluzione di continuità realizzano, in realtà, un unico presupposto impositivo. Infatti, il "mezzo pubblicitario" di cui all'art. 17, c. 5, d.lgs. n. 507/1993 deve essere considerato unico sul presupposto per cui "identico" è il contenuto dei messaggi promozionali.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XXIV – sentenza n. 3082 del 11.10.2018

Imposta sulla pubblicità – Presupposto impositivo – Disponibilità dell'impianto – Rilevanza

Posto che, a mente dell'art. 6, c. 1, del d.lgs n. 507/1993, soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale viene diffuso il messaggio pubblicitario, il presupposto impositivo dell'imposta comunale sulla pubblicità non è l'esistenza dell'autorizzazione rilasciata dal Comune, ma la disponibilità dell'impianto pubblicitario. Ne deriva che, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs n. 507/1993, il carattere abusivo dell'impianto non determina il venir meno della pretesa tributaria in capo all'utilizzatore.

Commissione tributaria provinciale di Rieti – Sez. II – sentenza n. 174 del 29.11.2018

Imposta comunale sulla pubblicità – Avviso di accertamento – Rimozione profili in alluminio – Oscuramento dei “banner” laterali dell'insegna – Inutilizzabilità di messaggi pubblicitari – Illegittimità – Sussiste

L'oscuramento (tramite teli bianchi) dei *banner* originariamente facenti parte dell'insegna non consente all'ente impositore di richiedere per essi l'imposta comunale sulla pubblicità. Infatti, il presupposto dell'imposta per le concessioni pubblicitarie è la diffusione del messaggio pubblicitario nell'esercizio di un'attività economica, mentre l'oggetto del tributo è la disponibilità del mezzo pubblicitario.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. II – sentenza n. 117 del 24.1.2019

Tributi locali – Imposta sulla pubblicità – Manifesti mortuari – Esclusione

I manifesti mortuari non sono riconducibili ad un'attività economica che necessiti di messaggi pubblicitari; pertanto, qualora detti manifesti vengano direttamente affissi dalle agenzie funebri, nessuna imposta è dovuta, mentre se l'affissione è richiesta al Comune il committente deve corrispondere il relativo diritto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XV – sentenza n. 1636 del 19.3.2019

Finanza locale – Pubblicità e pubbliche affissioni – Presupposto impositivo – Onere probatorio – Obbligo di allegazione – Non sussiste

In tema d'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. Inoltre, costituisce principio consolidato quello secondo il quale le delibere comunali relative all'applicazione di un tributo ed alla determinazione delle relative tariffe non rientrano tra i documenti che debbono essere allegati agli avvisi di accertamento, atteso che si tratti di atti amministrativi di carattere generale che sono a disposizione del pubblico e vengono pubblicati con affissione all'albo pretorio.

3.2. Esenzioni

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. II – sentenza n. 1888 del 5.12.2018

Tributi locali - Imposta di pubblicità - Logo di un Istituto di vigilanza - Esenzione

L'apposizione del logo dell'Istituto di vigilanza risponde ad una finalità di sicurezza e non pubblicitaria: qualora gli automezzi ne fossero privi, infatti, non sarebbero idonei a svolgere efficacemente l'attività di prevenzione. L'assenza di scopo promozionale su mezzi pubblicitari esclude il presupposto impositivo, in analogia con quanto l'art. 5, d.lgs. n. 507/1993 dispone su una fattispecie assai simile (insegne, targhe e simili).

L'art. 17, d.lgs. n. 507/1993 dispone inoltre l'esenzione dell'imposta di pubblicità qualora l'esposizione dei pubblicitari sia obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento, sempre che le dimensioni, qualora non espressamente stabilite, non superino il mezzo metro quadrato di superficie.

Commissione tributaria provinciale di Roma – Sez. XVIII – sentenza n. 6647 del 14.5.2019

Finanza locale – Pubblicità e pubbliche affissioni – Esenzione ex art. 17, c. 1-bis, d.lgs. n. 507/1993 – Cabine distributrici automatiche di fotografie e fotocopie - Sede dell'attività a cui si riferisce o nelle pertinenze – Esclusione

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, il c. 1 dell'art. 17 del d.lgs. n. 507/1993, aggiunto dall'art. 10 della l. n. 448/2001, che esenta dalla imposta le insegne di attività commerciali e di produzione di beni e servizi nei limiti di una superficie complessiva fino a cinque metri quadrati, è applicabile esclusivamente alla insegne apposte alla sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono e non trova applicazione per i pannelli apposti su distributori automatici, i quali non possono considerarsi né sede legale né sede effettiva di svolgimento dell'attività commerciale e neppure pertinenze delle stesse, in ragione della astratta possibilità che il messaggio, attesa la ampia diffusione territoriale, raggiunga un numero indeterminato di destinatari che sono tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo determinato.

4. TARSU - TIA - TARI - TASI

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. I – sentenza n. 1836 del 15.10.2018

TARI - Ipotesi di intassabilità dei rifiuti rappresentati da imballaggi terziari ritenuti rifiuti speciali - Non sussiste quando il Comune abbia assimilato gli imballaggi terziari ai rifiuti urbani

Gli imballaggi terziari servono per facilitare la manipolazione ed il trasporto, dalle materie prime ai prodotti finiti, per evitare i danni connessi ai vari tipi di trasporto, stradale, ferroviario, marittimo o aereo. In tema di assoggettamento alle imposte sullo smaltimento dei rifiuti, è compito dei Comuni tracciare i confini dello smaltimento dei rifiuti tramite un ciclo normale di manipolazione e smaltimento ovvero, in particolare per gli imballaggi terziari, farli conferire alle speciali aziende di raccolta perché non inseribili in quel normale ciclo di manipolazione e smaltimento.

4.1. Presupposto

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. X – sentenza n. 3257 del 26.7.2018

TARSU – Attività stagionale - Esclusione di imposizione del tributo per l'intero anno solare - Non sussiste

Gli alberghi stagionali, anche se non utilizzati per parte dell'anno, devono versare integralmente la tassa sui rifiuti: infatti il mancato utilizzo dei locali di un'attività alberghiera per l'intero anno, in quanto legata al flusso stagionale turistico, non è comunque circostanza idonea e sufficiente ad escludere l'imposizione dei locali per i mesi di mancato utilizzo.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V- sentenza n. 3556 del 30.8.2018

TARSU - Area destinata a parcheggio - Tassabilità

Non è sufficiente, ai fini dell'esclusione della tassabilità delle aree destinate a parcheggio, la stabile destinazione ad un uso determinato, ma è necessaria anche la prova che tale uso non comporta la produzione di rifiuti.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. III – sentenza n. 3864 del 19.9.2018

TARSU/TIA - Detenzione ed occupazione di locali - Procedura di accertamento ex art. 1, c. 161, l. n. 296/2006 - Termine iniziale per presentazione della denuncia del contribuente

È necessario differenziare il caso in cui la detenzione ed occupazione dei locali è in corso fin dall'inizio del periodo d'imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, dal caso in cui tale situazione si sia verificata in epoca successiva. Nel primo caso, il termine di decadenza decorre dall'anno corrente, nel secondo, dal 20 gennaio dell'anno successivo. Pertanto, le occupazioni iniziate tra il 1° ed il 19 gennaio devono essere dichiarate entro il 20 gennaio immediatamente successivo, cioè quello dello stesso anno, mentre le occupazioni successive al 20 gennaio vanno dichiarate entro il 20 gennaio dell'anno successivo.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. III - sentenza n. 911 del 5.2.2019

Tributi locali - TARI - Box auto - Debenza - Sussiste - Ragioni - Esclusione - Condizioni

Il pagamento della TARI trova applicazione per i *garage* siti all'interno di locali, siano essi autonomamente accatastati come unità immobiliari o posti auto assegnati in via esclusiva ad un occupante dell'immobile, in quanto producono rifiuti apprezzabili, e non costituiscono, a differenza delle autorimesse scoperte esterne, pertinenze dell'abitazione, automaticamente escluse dalla tassa. Ciò in quanto presupposto della TARSU, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507/1993, è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, a fronte della quale rientra nell'onere del contribuente la dimostrazione di eventuali condizioni di esclusione o di esenzione dalla tassazione (nella specie la Ctr ha giudicato non rilevante ai fini della esclusione dalla debenza la assenza di allacci alle reti idriche, elettriche e gas).

Commissione tributaria regionale per il Molise - Sez. I - sentenza n. 190 del 18.2.2019

Tributi locali (comunali, provinciali, regionali) - Tassa raccolta di rifiuti solidi urbani - Presupposti di applicazione della tassa - Istituzione del servizio - Necessità - Conseguenze - Fattispecie

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ai sensi degli artt. 62 e 64 del d.lgs. n. 507/1993, i Comuni devono istituire una apposita tassa annuale su base tariffaria che viene a gravare su chiunque occupi o conduca i locali, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui i servizi sono istituiti, con la conseguenza che tale tassa è dovuta indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio, salva l'autorizzazione dell'ente impositore allo smaltimento dei rifiuti secondo altre modalità, ma ciò non significa che, per ogni esercizio di imposizione annuale, la tassa è dovuta solo se il servizio sia stato esercitato dall'ente impositore in modo regolare, così da consentire al singolo utente di usufruirne pienamente. (Fattispecie in cui è stata considerata dovuta l'imposta per il fatto che la società contribuente non aveva mai segnalato alcuna particolare esigenza di smaltimento all'ente locale, né richiesto di dotare la zona contigua all'impresa di ulteriori cassonetti in modo da potenziare l'efficienza del servizio di raccolta dei rifiuti).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XI - sentenza n. 3051 del 17.5.2019

Finanza locale - TARSU - TIA - TARI - TARES - Esonera dal pagamento - Condizioni

L'esonero dal pagamento della tassa sui rifiuti - che non opera automaticamente in base alla mera sussistenza delle condizioni previste, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti - si verifica nel caso in cui l'impossibilità di produrre rifiuti dipenda dalla natura stessa dell'area o del locale, ovvero dalla loro condizione di materiale ed oggettiva inutilizzabilità ovvero dal fatto che l'area ed il locale siano in modo permanente e non modificabile insuscettibili di essere destinati a funzioni direttamente o indirettamente produttive di rifiuti per fattori oggettivi e permanenti, non rilevando la contingente e soggettiva modalità di utilizzazione dei locali.

4.2. Superfici tassabili

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V – sentenza n. 3458 del 22.8.2018

TARSU - Aree destinate a parcheggio - Tassabilità in riferimento alla produzione di rifiuti

Con riferimento alle aree destinate a parcheggio, affinché sia esclusa la loro tassabilità, occorre che vi sia la prova che tale uso non comporta la produzione di rifiuti.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V – sentenza n. 3490 del 24.8.2018

TARSU - Aree adibite a posto auto e parcheggio - Sono produttivi di rifiuti

L'area adibita a posto auto non è esente dalla tassa sui rifiuti solidi urbani, posto che non sono ravvisabili ragioni che possano escludere la possibilità di produrre rifiuti. Parimenti le aree adibite a parcheggio sono aree esattamente individuabili ed esclusivamente a disposizione dell'utilizzatore, e quindi frequentate da persone e, come tali, produttive di rifiuti in via presuntiva.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V – sentenza n. 3556 del 30.8.2018

TARSU - Cartella di pagamento - Soggezione del locale *garage* alla tassazione ai fini TARSU/TIA - Idoneità del locale *garage* a produrre rifiuti

Anche al locale *garage*, si applica il principio affermato dalla Suprema Corte secondo cui il presupposto impositivo della TARSU è costituito solamente dalla detenzione o disponibilità di immobili; mentre la prova della non idoneità del bene immobile a produrre in tutto o in parte rifiuti incombe sul contribuente. Invero la impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1891 del 25.10.2018

TARSU - Individuazione della superficie tassabile - Area adibita ad ormeggio di natanti da diporto - Assoggettabilità alla TARSU in funzione del regolamento comunale

In linea generale un'area adibita ad ormeggio di natanti da diporto è da ritenere assoggettabile alla TARSU, ma l'assoggettabilità e le sue modalità di applicazione traggono la loro legittimità dalla loro previsione nel regolamento della TARSU del Comune.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. XII - sentenza n. 863 del 26.2.2019

Tributi locali - TARSU - Superficie imponibile - Quantificazione - Aree produttive di rifiuti speciali - Obbligo di denuncia del contribuente - Sussistenza - Ragioni

In tema di TARSU, il contribuente è tenuto a fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione dell'art. 62, c. 3, del d.lgs. n. 507/1993, posto che, per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato, oltre all'obbligo di denuncia, anche un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile.

4.3. Tariffe

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XIV - sentenza n. 3558 del 30.8.2018

TARSU - Comune di Palermo - Determinazione tariffa - Giunta comunale - Organo competente

La Giunta comunale, ai sensi dell'art. 49 dello Statuto del Comune di Palermo, all'interno delle competenze ad essa riservate, mantiene quella di adottare variazioni delle tariffe, ed aliquote dei tributi comunali e dei corrispettivi dei servizi a domanda individuale, entro i limiti indicati dalla legge o dal Consiglio Comunale.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XII - sentenza n. 3625 del 6.9.2018

TARSU/TIA - Esercizio alberghiero - Tariffe

Costituisce un dato di comune esperienza la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione, e di tanto ci si può agevolmente convincere attraverso un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, nei quali la categoria degli esercizi alberghieri è distinta da quella delle civili abitazioni e la tariffa applicata ai primi è notevolmente superiore alla tariffa applicata alle seconde.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. III - sentenza n. 587 del 25.1.2019

TARSU - Esercizi alberghieri - Carattere stagionale dell'attività - Irrilevanza ai fini del tributo

In tema di TARSU è legittima la previsione per gli esercizi alberghieri di una tariffa superiore rispetto a quella delle abitazioni, sul presupposto di una maggiore capacità a produrre rifiuti: la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costitui-

sce infatti un dato di comune esperienza, senza che assuma rilievo a tali fini il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore.

4.4. Esenzioni

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IV – sentenza n. 5873 del 11.9.2018

TASI – Immobili classificati nelle categorie catastali B/5 e C/2 – Esenzione per immobili adibiti a scuola materna paritaria – Compete

Gli immobili adibiti a scuola materna paritaria possono beneficiare dell'esenzione dalla TASI di cui all'art. 7, c. 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992 qualora l'ente che svolge l'attività didattica dimostri di svolgere la sua attività in maniera non commerciale. Non inficia tale qualificazione la corresponsione di una retta, qualora i bilanci dell'ente dimostrino che tale corresponsione non permette di coprire nemmeno le spese per il personale educativo.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. I – sentenza n. 896 del 20.09.2018

TARI – Opifici produttivi - Smaltimento in proprio dei rifiuti speciali – Superamento dei limiti qualitativi e quantitativi previsti dal Regolamento locale - Debenza del tributo – Non sussiste

Spetta l'esenzione dall'imposta TARI laddove il produttore di rifiuti speciali provveda direttamente al loro smaltimento ed ove un pari servizio di raccolta non sia gestito dall'ente locale e, ancora, sempre che il contribuente abbia provveduto a comunicare all'Ente idonea documentazione relativa alle aree di produzione ed alla tipologia dei rifiuti, atta a dimostrare la sussistenza delle condizioni di esenzione.

Nel caso in esame, la documentazione prodotta dall'Ente non è apparsa idonea a dimostrare, al di là dalla cartolare equiparazione tra r.s.u. e rifiuti speciali, che un servizio effettivo per la raccolta dei rifiuti speciali fosse stato attivato. Di contro, la contribuente ha dimostrato di aver direttamente smaltito i rifiuti speciali e di aver opportunamente comunicato all'Ente l'estensione delle aree interessate dalla produzione e la natura della stessa.

A ciò deve aggiungersi che, in applicazione dello specifico regolamento comunale, sia la natura dei rifiuti speciali prodotti (imballaggi di natura terziaria), che la quantità degli stessi (> a 5Kg al mq/annuo), portano ad escludere a priori la loro equiparabilità ai RSU e quindi il loro possibile conferimento al servizio pubblico, di conseguenza imponendo il loro smaltimento a carico del produttore e mandando lo stesso esente dalla relativa tassa.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XI - sentenza n. 574 del 25.1.2019

TARI - Avviso di liquidazione - Esclusione dal tributo di superfici produttive di rifiuti non conferibili al pubblico servizio - Comunicazione al Comune - Necessità - Verbale di accesso - Irrilevanza

Incombe sul contribuente l'onere di presentare al Comune una specifica e documentata comunicazione per ottenere l'esclusione, a fini TARI, di determinate aree e ciò anche in presenza del verbale di accesso redatto dai tecnici comunali nel corso del procedimento amministrativo di accertamento d'ufficio del tributo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 3711 del 20.6.2019

Finanza locale - TARSU - TIA - TARI - TARES - Esenzione - Applicazione - Omessa preventiva e documentata richiesta - Conseguenze - Inapplicabilità

L'omessa presentazione della preventiva e documentata richiesta di applicazione del regime di esenzione dal pagamento della Tariffa Rifiuti (nella specie in relazione alle superfici di un opificio in cui si producono rifiuti terziari) non consente il legittimo riconoscimento dell'esenzione, sebbene nei fatti spettante, in quanto la mancata presentazione del documento che consente all'Ente locale di verificare tempestivamente la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge ai fini dell'applicazione di una agevolazione, non può considerarsi una mera formalità ma costituisce presupposto sostanziale necessario per consentire all'ufficio l'accertamento della spettanza dell'agevolazione invocata.

4.5. Prescrizione e decadenza

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XII - sentenza n. 128 del 14.1.2019

Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani - Avviso di accertamento - Notifica - Prescrizione e decadenza - Termini

Gli avvisi di accertamento della TARSU devono essere notificati a pena di decadenza entro il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento devono essere effettuati. Non è necessario che l'atto sia portato a conoscenza del destinatario entro il quinquennio, ma deve darsi rilevanza alla spedizione del medesimo e quindi non alla ricezione. Per la prescrizione vale invece la ricezione dell'atto da parte del destinatario.

Commissione tributaria provinciale di Avellino - Sez. II - sentenza n. 102 del 5.2.2019

TARSU/TIA - Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica - Termine di decadenza annuale

La riscossione della Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani tramite ruolo è soggetta al termine di decadenza annuale previsto dall'art. 72, c. 1, del d.lgs. n. 507/1993.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. VII - sentenza n. 664 del 14.2.2019

Tributi Locali - TARSU - Prescrizione - Termine quinquennale – Ragioni

I tributi locali sono ricondotti alla sfera delle “prestazioni periodiche” e, come tali, sono assoggettati alla prescrizione quinquennale a norma dell'art. 2948, c. 4 c.c. Tale principio si applica anche alla TARSU, in quanto la tassa sui rifiuti è correlata ad una prestazione periodica a carico del contribuente. Il termine di prescrizione resta quinquennale anche quando la cartella di pagamento non viene opposta dal contribuente in quanto il termine di prescrizione si trasforma in decennale, ai sensi dell'art. 2953 c.c., solo quando il credito dell'agente della riscossione sia stato accertato in sede giudiziale con sentenza passata in giudicato.

Commissione tributaria provinciale di Terni – Sez. I - sentenza n. 61 del 17.6.2019

Accertamento/Riscossione - TARSU - Decadenza – Sussiste

Secondo le disposizioni dell'art. 1, c. 161, l. n. 296/2006 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. La decadenza, nel caso di notifica dell'avviso oltre tale limite va dichiarata, atteso che nel giudizio l'unico atto che risulta notificato è l'avviso di accertamento, nulla rilevando i richiami contenuti nello stesso a precedenti avviso bonario e sollecito di pagamento, in quanto del contenuto di tali avvisi e soprattutto delle modalità di tale invio non vi è alcuna prova.

4.6. Addizionali

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. IV – sentenza n. 199 del 25.2.2019

Tributi locali e contenziosi catastali – TARSU - Anno 2013 – Addizionale ex ECA - Abolizione addizionale a decorrere dal 2013 – Previsione debenza in delibera comunale – Illegittimità

A decorrere dall'anno 2013, l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (ECA) non è applicabile dagli enti comunali, essendo stata abrogata con l'art. 5, c. 4-*quater* del d.l. n. 102/2013, convertito con modifiche dalla l. n. 124/2013.

Pertanto, sebbene a copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti l'Ente possa stabilire la conservazione della TARSU per l'esercizio 2013, il Comune non ha titolo per conservare anche l'ulteriore ed abrogato tributo relativo alla addizionale ex ECA.

Quindi, in ragione del potere delle commissioni tributarie di disapplicare un regolamento ritenuto illegittimo, ove rilevante ai fini della decisione, i Giudici hanno dichiarato illegittima la deliberazione del Consiglio comunale con la quale è stata specificatamente disposta l'applicazione dell'addizionale ECA anche per l'anno 2013, in ragione del fatto che l'Ente non può introdurre un tributo abrogato.

5. Tasse automobilistiche

5.1. Soggetti passivi

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. II - sentenza n. 1769 del 8.10.2018

Tributi locali vari - Tasse automobilistiche regionali - Obbligati al pagamento: il proprietario nonché gli altri utilizzatori (in *leasing*, riservato dominio, ecc.)

Obbligati al pagamento della tassa automobilistica regionale, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 99/2009, oltre al proprietario sono i diversi utilizzatori a vario titolo (*leasing*, riservato dominio, etc.) con vincolo di solidarietà, non specificando la norma l'eventuale esistenza di alcuna alternativa dell'obbligo.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 2810 del 3.12.2018

Tassa di circolazione sui veicoli a motore - Soggettività passiva - Venditore con patto di riservato dominio - Acquirente - Sono tali - Solidarietà passiva - Sussiste - Iscrizione al PRA rileva

Il venditore di veicoli registrati presso il Pubblico Registro Automobilistico resta soggetto passivo in solido con l'acquirente ai fini dell'applicazione della tassa di circolazione (cd. "bollo auto").

Tale regime di solidarietà non viene inficiato da una vendita con patto di riservato dominio posto che dirimente resta comunque l'iscrizione al pubblico registro dei veicoli (PRA).

5.2. Esenzioni

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. XIII - sentenza n. 3143 del 29.10.2018

Tassa automobilistica - Cessione vettura - Mancata trascrizione al PRA - Persistenza del presupposto impositivo - Sussiste

Il cedente di un'autovettura non è liberato dall'obbligo del pagamento della Tassa automobilistica a seguito del solo effetto traslativo proprio della compravendita. L'esclusione del presupposto impositivo del bollo auto, in base a quanto previsto dall'art. 5 del d.l. n. 953/1982, si realizza solo quando la vendita dei beni mobili registrati è trascritta nei pubblici registri del PRA.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. I - sentenza n. 809 del 12.12.2018

Esenzione tassa automobilistica regionale per autoveicoli immatricolati da più di venti anni: dimostrazione della vetustà e del riconosciuto interesse storico e collezionistico

Il diritto all'esenzione dal pagamento delle tasse automobilistiche regionali per i veicoli ultravventennali può operare qualora la sussistenza del particolare interesse storico e collezionistico sia dimostrata dall'inserimento del veicolo nelle determinazioni annuali dall'ASI (Automobilclub Storico Italiano) ovvero, prescindendo dall'iscrizione all'Associazione, da un'attestazione rilasciata dalla stessa. In alternativa, ove l'Associazione manifesti l'impossibilità di rilasciare l'attestazione, è onere del contribuente dimostrare altrimenti che il veicolo possiede le caratteristiche prescritte dalla norma agevolativa (art. 63, c. 2, l. n. 342/2000).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 8781 del 13.12.2018

Tassa automobilistica - Mancata risposta alla richiesta di esenzione - Silenzio equivalente a provvedimento di accoglimento - Sussiste - Iscrizione a ruolo - Illegittimità

Ove alla richiesta di esenzione della tassa automobilistica, indirizzata all'Agenzia delle Entrate e regolarmente documentata dai certificati rilasciati dalla ASL, non sia stata data risposta, il silenzio assenso formatosi ex art. 20 della l. n. 241/1990, come modificato dall'art. 3, c. 6-ter, della l. n. 80/2005, equivale a provvedimento di accoglimento della domanda, per cui è illegittima, e deve essere annullata, la iscrizione a ruolo della tassa tempestivamente impugnata.

5.3. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 5347 del 30.7.2018

Finanza locale - Tasse automobilistiche - Termine di prescrizione - Decorrenza - Inosservanza - Illegittimità

La prescrizione triennale del credito erariale avente ad oggetto il pagamento della Tassa di circolazione dei veicoli inizia a decorrere non dalla scadenza del termine sancito per tale pagamento, ma dall'inizio dell'anno successivo, in virtù della previsione di cui all'art. 3 del d.l. n. 2/1986 (conv. dalla l. n. 60/1986), che non si è limitato a disporre in via generale l'allungamento del termine biennale originariamente previsto dalla previgente disciplina, ma ha inteso assicurare in ogni caso la riscossione, entro il nuovo termine di tre anni, della tassa di circolazione dovuta per il 1983 con applicazione retroattiva, con la conseguenza che deve dichiararsi estinta la pretesa impositiva in mancanza di prova dell'adozione e notifica di atti interruttivi del termine prescrizione suddetto.

6. TOSAP

Commissione tributaria regionale per il Piemonte - Sez. V - sentenza n. 1275 del 25.10.2018

Tributi locali - TOSAP - Gestore del Servizio idrico integrato per conto del Comune - Esenzione

L'art. 49, c. 1, lett. a), d.lgs. n. 507/1993, esenta dal pagamento della TOSAP le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni. Agendo il Gestore del Servizio idrico integrato come mero sostituto degli Enti locali nello sfruttamento dei beni, viene meno il presupposto della tassazione, come stabilito dalla sentenza della Suprema Corte n.19481/2009, che ha detto chiaramente che " il concessionario agisce quale mero sostituto dell'Ente nello sfruttamento dei beni e pertanto viene a mancare il presupposto della tassazione". L'art. 12, c. 1, della l. n. 36/1994 prevedeva che le opere, gli impianti e le canalizzazioni relative ai servizi di proprietà degli Enti locali o affidati in dotazione o in esercizio ad aziende speciali e/o a consorzi, salvo diverse disposizioni della convenzione, sono affidati in concessione al soggetto gestore del servizio idrico integrato, il quale ne assume i relativi oneri nei termini previsti dalla convenzione.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. V - sentenza n. 1177 del 12.12.2018

TOSAP - Occupazione sovrastante di strade comunali a mezzo di ponte autostradale da parte di società concessionaria - Accertamento del requisito ad attività d'impresa - Sussiste - Sottoponibilità a tassa - Sussiste

I Giudici hanno statuito non spettante l'esenzione all'assoggettamento a TOSAP per l'occupazione sovrastante di strade comunali, a mezzo di ponte autostradale, da parte di società concessionaria. Avendo valutato che l'esenzione dal pagamento della tassa in questione può trovare la sua fonte unicamente nell'art. 49, lett. a, del d.lgs. n. 507/1993, hanno ritenuto che tale disposto normativo non possa riguardare il caso esaminato.

Benché l'esenzione venga riconosciuta per le occupazioni effettuate dallo Stato, anche ove queste avvengano per il tramite di chi è chiamato a realizzare l'opera pubblica da cui l'occupazione deriva, nel caso scrutinato il disconoscimento dell'esenzione è derivato dal fatto che il soggetto chiamato a sopportare la TOSAP fosse un soggetto economico a cui era stata affidata la gestione dell'opera pubblica, con sottoposizione al relativo rischio economico d'impresa.

Sicché, atteso che il presupposto della tassa è rappresentato non soltanto dalla limitazione/sottrazione che dall'occupazione deriva all'uso normale e collettivo di parte del suolo pubblico, ma anche dall'utilizzazione particolare ed eccezionale che da una tale occupazione il soggetto chiamato a corrispondere la tassa ricava, ed altresì atteso che quest'ultimo attraverso quell'occupazione, quand'anche per concessione d'origine statutale, ha una gestione "economica" dell'opera pubblica, da cui appunto l'occupazione deriva, non può correttamente affermarsi che l'occupazione sovrastante di strade comunali a mezzo di ponte autostradale da parte di società concessionaria possa rientrare nell'alveo dell'invocata esenzione.

CAPITOLO VI

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

| | |
|---|-----|
| 1. L'accertamento | 202 |
| 1.1. Obblighi strumentali e dichiarazione tributaria | 202 |
| 1.2. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria | 205 |
| 1.2.1. La partecipazione difensiva del contribuente. Il contraddittorio endo-procedimentale | 206 |
| 1.2.1.1. L'atto di accertamento emesso <i>ante tempus</i> | 213 |
| 1.2.2. La partecipazione collaborativa del contribuente | 215 |
| 1.2.3. Le indagini finanziarie | 215 |
| 1.3. Elusione fiscale e abuso del diritto | 220 |
| 1.4. I metodi di accertamento | 226 |
| 1.4.1. L'accertamento sintetico | 226 |
| 1.4.2. L'accertamento analitico-induttivo | 230 |
| 1.4.2.1. Gli studi di settore | 235 |
| 1.4.3. L'accertamento induttivo extra-contabile | 238 |
| 1.5. L'Atto di accertamento | 240 |
| 1.5.1. Motivazione | 241 |
| 1.5.2. Sottoscrizione | 244 |
| 1.5.3. Altri vizi di invalidità dell'atto | 246 |
| 1.5.4. L'onere della prova | 248 |
| 2. Liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni | 258 |
| 3. Gli istituti deflativi del contenzioso | 260 |
| 3.1. L'accertamento con adesione | 260 |
| 3.2. L'Autotutela tributaria | 262 |
| 4. La riscossione | 263 |
| 4.1. Le cartelle di pagamento | 265 |
| 4.1.1. Gli interessi | 271 |
| 4.1.2. La rateizzazione | 272 |
| 4.1.3. Il nuovo Ente "Agenzia delle Entrate - Riscossione" | 274 |

| | |
|---|-----|
| 4.2. Gli estratti di ruolo | 275 |
| 4.3. L'Acquiescenza | 275 |
| 5. Le garanzie del credito tributario | 275 |
| 6. I termini | 277 |
| 7. Le notificazioni | 285 |
| 8. Il rimborso | 295 |
| 9. Le sanzioni tributarie | 300 |
| 10. Casistica | 308 |
| 10.1. La disciplina delle società cd. di comodo | 325 |

1. L'accertamento

1.1. Obblighi strumentali e dichiarazione tributaria

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VI - sentenza n. 1287 del 3.7.2018

IRES - Dichiarazione dei redditi in genere - Dichiarazione integrativa - Termini

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'Amministrazione finanziaria è esercitabile non oltre i termini stabiliti per l'espletamento dell'azione accertatrice. Il rimborso dei versamenti diretti può essere richiesto, invece, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa. Il contribuente, tuttavia, in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Commissione tributaria provinciale di Bologna - Sez. III - sentenza n. 767 del 21.9.2018

Omissa dichiarazione - Mancato riconoscimento detrazioni - Notifica avviso di accertamento - Preclusione ravvedimento operoso

È legittimo il mancato riconoscimento di detrazioni d'imposta espresse in dichiarazione dei redditi presentata sia oltre i 90 giorni successivi al termine fissato per l'invio in quanto la dichiarazione viene considerata omissa, sia successivamente alla notifica di un avviso di accertamento. Tale ultima ipotesi costituisce inoltre causa ostativa all'accesso del ravvedimento operoso. Nel caso di specie, il contribuente pretendeva erroneamente che l'Agenzia delle Entrate riconoscesse alcune detrazioni fiscali espresse in una dichiarazione dei redditi presentata oltre i 90 giorni e successiva alla notifica di un avviso di accertamento.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. V - sentenza n. 1253 del 13.11.2018

Tassazione delle disponibilità detenute in Paesi a fiscalità privilegiata - Art. 12, c. 2-ter, d.l. n. 78/2009 - Efficacia retroattiva - Non sussiste - Mancata compilazione quadro RW - Sanzionabile nel termine ordinario - Legittimità - Sussiste

L'art. 12, c. 2-ter, d.l. n. 78 del 2009, che ha introdotto la tassazione delle disponibilità detenute nei Paesi a fiscalità privilegiata non dichiarate nel quadro RW, non è norma retroattiva e, pertanto,

non può essere applicata prima della sua entrata in vigore. La violazione dell'obbligo dichiarativo è comunque sanzionabile, a prescindere dall'accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all'estero e non dichiarate, ma la notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni deve avvenire nel termine ordinario, non essendo applicabile il raddoppio dei termini.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VI - sentenza n. 2929 del 17.12.2018

Contratto di agenzia - Pagamento - Ritenuta a titolo d'acconto - Si applica - Omessa indicazione in fattura - Non rileva

Ritenuta a titolo d'acconto - Omissione - Effettivo versamento da parte del sostituto - Non rileva - Debenza dell'importo - Permane - Sanzioni amministrative - Conseguono

La stipula di un contratto di agenzia obbliga il committente ad effettuare ritenute alla fonte a titolo d'acconto a fronte degli emolumenti versati ai suoi agenti e ancor che questi ultimi in fattura non avessero esposto l'ammontare della ritenuta stessa.

L'effettivo assolvimento dell'imposta sul reddito da parte dei singoli agenti non fa venire meno la responsabilità del sostituto né tantomeno il suo obbligo al versamento a titolo d'acconto.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XXIV - sentenza n. 283 del 17.1.2019

Accertamento - Trust - Irrogazione sanzioni - Monitoraggio fiscale quadro RW - Obbligo di compilazione - Trust non interposto - Non sussiste

Non sussiste la natura interposta del trust e, quindi, l'obbligo di compilazione del quadro RW se dall'interpretazione complessiva della documentazione afferente all'istituzione del trust, si esclude l'inclusione del disponente tra i beneficiari del trust e se dalla stessa si evince in maniera incontrovertibile la volontà del disponente di segregare il patrimonio a vantaggio esclusivo dei discendenti, con esclusione di eventuali coniugi. La volontà di realizzare il passaggio generazionale anziché quella di realizzare la segregazione del patrimonio a proprio vantaggio può trovare conferma nell'età del disponente e nella non ingerenza da parte dello stesso nella gestione del trust.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. V - sentenza n. 185 del 8.3.2019

L'omessa richiesta di un beneficio fiscale non è rimediabile con la dichiarazione integrativa

La dichiarazione integrativa deve essere presentata per correggere errori o per dar atto di omissioni nella compilazione della dichiarazione dei redditi. Errori ed omissioni, quelli di cui all'art. 2, commi 8 e 8-bis, i quali non possono che essere quelli che si riferiscono a componenti positivi o negativi del reddito, già determinati nel loro ammontare e la cui esposizione od omissione comporterebbe una variazione del reddito imponibile. Ciò implica che l'omessa richiesta in dichiarazione di un'agevolazione fiscale (nella specie, Tremonti bis) non è contegno al quale può porsi rimedio con la dichiarazione integrativa, in quanto dichiarazione di volontà e non di scienza.

Commissione tributaria provinciale di Salerno – Sez. I – sentenza n. 778 del 1.4.2019

Dichiarazione - Credito d'imposta societario - Attribuzione al socio - Presupposti

I soci possono utilizzare in compensazione la quota di credito loro assegnata solo dopo averla acquisita nella propria dichiarazione personale (quadro RU) a condizione che l'attribuzione del credito di imposta al socio risulti dalla dichiarazione dei redditi della società. Considerato che l'adempimento richiesto è l'indicazione del credito di imposta attribuito nella dichiarazione dei redditi presentata dal socio, l'incompleta redazione del quadro RU, non può comportare la perdita del diritto ad usufruire del predetto credito, in quanto la mancata "evidenza formale" non pregiudica l'esistenza sostanziale del credito.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza - Sez. II - sentenza n. 65 del 4.4.2019

Agevolazioni tributarie - Credito d'imposta - Mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi - Conseguenze - Decadenza dal beneficio - Non emendabilità della dichiarazione

In tema di agevolazioni tributarie, quando il legislatore subordina la concessione di un credito d'imposta ad una manifestazione di volontà del contribuente attraverso la compilazione di uno specifico modulo all'interno della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, la dichiarazione stessa assume, per questa parte, il valore di atto negoziale, come tale irretrattabile. Ne consegue che la mancata indicazione del credito comporta la decadenza dal beneficio e l'impossibilità di invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale (nel caso di specie, in applicazione del principio enunciato, la Ctp ha rigettato il ricorso promosso contro un atto di recupero del credito d'imposta per costi afferenti ad attività di ricerca industriale e sviluppo).

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. III - sentenza n. 480 del 17.4.2019

Accertamento - Modello 730 - Presentazione della dichiarazione al CAF - Rilascio di apposita ricevuta - Omessa trasmissione da parte del CAF - Conseguenze

In base agli artt. 13 e 15 del d.m. n. 164/1999 e, nella versione vigente per l'anno d'imposta 2008, il Modello 730 si considera presentato dal contribuente che intenda avvalersi di un CAF con la presentazione della dichiarazione, entro il 31 maggio 2009, al medesimo CAF che ne rilascia apposita ricevuta. Conseguentemente, nel caso in cui il CAF non provveda alla successiva trasmissione della dichiarazione del contribuente, nei confronti di quest'ultimo non può esser preteso alcun maggior tributo né irrogata alcuna sanzione.

Commissione tributaria provinciale di Treviso – Sez. III – sentenza n. 112 del 13.5.2019

Imposte dirette – Voluntary disclosure – Riportabilità minusvalenze finanziarie – Non sussiste

Secondo quanto disposto dall'art. 68, c. 5, TUIR è prevista il riporto negli anni successivi dell'eccedenza di minusvalenza finanziaria alla condizione che tale indicazione sia inserita nella dichiara-

zione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la minusvalenza e la perdita sono state realizzate. Quando le suddette minusvalenze emergono in sede di adesione alla "voluntary disclosure" posta in essere in anni successivi, le stesse non possono essere riportate in avanti perché manca il requisito dell'inserimento in una dichiarazione dei redditi.

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. I – sentenza n. 248 del 17.5.2019

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità – A vantaggio dell'Amministrazione – Entro i termini di accertamento – A vantaggio del contribuente – Ammissibile anche in giudizio

In caso di errori od omissioni della dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973 se diretta ad evitare un danno della Pubblica Amministrazione (art. 2, c. 8, d.p.r. n. 322/1998) mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il limite per la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento e, in ogni caso, sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

1.2. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1477 del 19.7.2018

Accertamento – Accesso cd. mirato – Processo verbale di chiusura delle operazioni – Necessità

L'accesso "mirato", cioè un accesso presso i locali dove ha sede la società contribuente volto alla ricerca di acquisizione e documentazione (in contrapposizione all'accesso per compiere verifiche di carattere generale), determina in ogni caso l'obbligo, per l'ufficio accertatore, di redigere un processo verbale di chiusura delle operazioni.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 2345 del 23.7.2018

Accertamento – Presupposti – Prove raccolte nel procedimento penale – Violazione delle regole sulla raccolta – Applicabilità nel procedimento tributario della sanzione di inutilizzabilità – Non sussiste

Nel procedimento amministrativo tributario, alle prove illegittimamente raccolte dall'ufficio finanziario non si applica la sanzione della loro inutilizzabilità.

Tale principio, derivante dall'art. 191 c.p.p., non è infatti principio generale dell'ordinamento, ma peculiarità del solo procedimento penale, che è del tutto autonomo da quello tributario.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. III – sentenza n. 1344 del 27.11.2018

Accertamento – Accesso domiciliare – Autorizzazione del PM – Motivazione – Necessità – Sussiste

L'autorizzazione del PM all'accesso domiciliare deve essere giustificata dall'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione va effettuata *ex ante* con prudente apprezzamento e deve essere, sia pure concisamente, motivata. La mancata allegazione della richiesta di autorizzazione del PM e la mancata informazione sulle ragioni che hanno giustificato la verifica della Guardia di Finanza comportano la violazione del diritto di difesa del contribuente ed impediscono al giudice adito di compiere la verifica sulla correttezza della valutazione effettuata sulla sussistenza di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale. Inoltre, limitare la facoltà di impugnativa alla sola persona incisa da un accesso non motivato al proprio domicilio, sia pur per la ricerca di prove di violazione di norme tributarie commesse da altra, toglierebbe ogni pregio alla garanzia costituzionale, permettendo invero a carico del contribuente, contro cui si facessero valere - come nel caso - documenti rinvenuti illegittimamente presso l'altrui domicilio, una compressione irragionevole del diritto di difesa svuotato del collegamento ai sensi dell'art. 24 Cost., in quanto rimesso alla mera eventualità che la sola persona fisica che ha subito l'accesso se ne dolga.

1.2.1. La partecipazione difensiva del contribuente. Il contraddittorio endo-procedimentale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 3334 del 4.7.2018

IVA – Accertamento – Contraddittorio preventivo – Mancato – Nullità dell'atto – Sussiste

In materia di tributi armonizzati, l'atto emesso dall'ufficio finanziario in violazione del principio del contraddittorio preventivo è nullo.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. I – sentenza n. 1338 del 9.7.2018

Accertamento imposte – Attività istruttoria svolta in ufficio – Contraddittorio – Non previsto per gli “accertamenti a tavolino”

Per gli accertamenti “a tavolino” non è previsto il contraddittorio ed il contribuente che ne reclami la mancata attivazione deve dare dimostrazione che se fosse stato attivato avrebbe condotto la situazione ad altro sviluppo.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VI – sentenza n. 1345 del 10.7.2018

Accertamento imposte - Accertamento fondato su dichiarazione del contribuente - Invito al contraddittorio - Obbligo generalizzato per l'ufficio - Esclusione

L'art. 12, c. 7, Statuto del Contribuente non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione finanziaria ma solo in casi di accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali di esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

(Nella fattispecie, la Commissione tributaria regionale ha escluso l'obbligo di instaurazione del contraddittorio in un caso in cui l'accertamento del maggior reddito da lavoro dipendente risultava fondato unicamente sulla segnalazione all'INPS da parte della contribuente dello svolgimento dell'attività lavorativa, indicando giorni, orario di lavoro e compenso percepito).

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. IV - sentenza n. 824 del 11.7.2018

Accertamento - Abuso del diritto - Contraddittorio anticipato - Necessità - Sussiste

In tema di abuso del diritto, rispetto ad altre situazioni, è maggiormente avvertita la necessità che l'ufficio avvii il contraddittorio anticipato (che costituisce, dunque, un onere dell'Amministrazione finanziaria), al fine di valutare esaurientemente le eventuali ragioni del contribuente nel porre in essere un'operazione in sé perfettamente legittima. A tale scopo, affinché sia instaurato un contraddittorio effettivo, non è sufficiente eccepire la circostanza che il medesimo rilievo era stato mosso nei confronti dello stesso contribuente per il periodo d'imposta precedente o quella per cui lo stesso contribuente avrebbe potuto o dovuto attivarsi. Pertanto, deve ritenersi illegittimo l'avviso di accertamento per violazione del principio del contraddittorio anticipato (nel caso in esame, l'ufficio aveva rilevato un'ipotesi di abuso nell'operazione di acquisto della nuda proprietà di un immobile strumentale da parte di un notaio, con costituzione di usufrutto a favore della moglie, e successiva locazione del medesimo bene al primo, senza avviare un effettivo contraddittorio anticipato; infatti, l'ufficio si era limitato ad eccepire, in sede contenziosa, l'inesistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio anticipato, la circostanza che i rilievi dell'annualità oggetto della controversia erano stati elevati anche per il periodo d'imposta precedente e l'elemento di fatto secondo cui il contribuente era stato comunque invitato a depositare documenti).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VI - sentenza n. 2334 del 19.7.2018

Accertamento - Motivazione - Valutazione delle osservazioni al PVC - Necessità - Sussiste

La nullità dell'avviso di accertamento consegue alle irregolarità per le quali la nullità sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di ogni effetto. In tema di contraddittorio endoprocedimentale, è nullo per violazione del comma 7 dell'art. 12 della l. n. 212/2000 l'avviso di accertamento che non contenga alcun riferimento alle osservazioni formulate dal contribuente, né alle ragioni del loro rigetto.

Commissione tributaria regionale per la Basilicata – Sez. I – sentenza n. 402 del 26.7.2018

Carenza del contraddittorio - Nullità atto di accertamento - Violazione art. 12, c. 2, Statuto del contribuente

L'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di procedere all'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale (art. 7, l. n. 241/90; art. 12, c. 2, l. n. 212/2000) non può essere assolto mediante l'instaurazione dello stesso in corso di verifica. Dal complesso di norme poste a tutela del diritto di difesa del contribuente e del buon andamento dell'Amministrazione, presidiato dall'art. 97 della Costituzione, emerge che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione (anche) nella fase endoprocedimentale del contraddittorio.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 6592 del 2.10.2018

IRPEF – Accertamento sintetico – Contraddittorio endoprocedimentale – Instaurato – Correttezza operato Agenzia delle Entrate – Sussiste

Con riguardo all'avviso di accertamento ai fini IRPEF, con il quale si determinava in capo al contribuente un reddito maggiore, il giudice di merito afferma la correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, fondato sulla presunzione del conseguimento del reddito accertato sinteticamente con riferimento al contribuente, a norma dell'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973. Il dato obiettivo della disponibilità di determinati beni o specifiche spese legittima l'ufficio a procedere mediante tale tipologia di accertamento (calcolato in base ai coefficienti ministeriali). L'eccezione del contribuente relativa ai vizi concernenti alla mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale è inammissibile, in ragione di quanto disposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, dal momento che tali eccezioni sono state sollevate per la prima volta in sede di giudizio di appello. Il contribuente ha fornito degli argomenti che rimangono privi di qualsiasi riscontro probatorio o di indizio, anche documentale, essenziale nella contestazione degli indici di capacità contributiva accertati dall'ufficio.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 1097 del 16.10.2018

Accertamento – Tributi armonizzati – Connessione con imposte sui redditi – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità – Sussiste – Mancanza – Conseguenze – Illegittimità dell'avviso di accertamento

Se il contribuente assolve l'onere di enunciare in ricorso le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede amministrativa qualora l'ufficio avesse garantito il contraddittorio preventivo (che, invece, è stato omesso), l'avviso di accertamento impugnato va annullato in particolare con riguardo all'IVA, ma con effetto assorbente anche per le altre imposte accertate in considerazione dell'evidente connessione che sussiste tra la determinazione dei ricavi ai fini delle imposte sui redditi e la determinazione del volume d'affari ai fini IVA (nella specie, il contribuente ottemperava all'invito a comparire e spiegava le movimentazioni bancarie contestate, mentre l'ufficio si limitava a ritenerle "non giustificate" senza concedere alcuna possibilità di replica).

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. II – sentenza n. 5375 del 23.11.2018

IVA - Contraddittorio endoprocedimentale - Obbligo generalizzato - Sussistenza - Omissione - Conseguenze

Nell'ordinamento nazionale, a differenza del diritto dell'Unione Europea, non è previsto un obbligo generalizzato del "contraddittorio" in caso di tributi "non armonizzati" ogni qual volta l'Agenzia delle Entrate adotti un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, mentre in tema di IVA, tributo "armonizzato", l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale è generalizzato sì che la sua mancata instaurazione comporta l'invalidità dell'atto a condizione che il contribuente, in sede giudiziale, assolva all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di attivazione del contraddittorio.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 3248 del 6.11.2018

Accertamento - Contraddittorio preventivo - Omissione c.d. prova di resistenza - Fattispecie

L'accertamento tributario, privo del contraddittorio preventivo, è nullo qualora l'ufficio accertatore non abbia precisato la qualificazione tributaria del soggetto passivo - se trattasi di imprenditore individuale o di società - vertendo, in tal caso, in una situazione che genera un differente trattamento ai fini IRPEF/IRES, non verificabile dal giudice tributario.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 1272 del 13.11.2018

Accertamento - Attivazione contraddittorio preventivo - Omissione - Pregiudizio del contribuente - Sussiste - Conseguenze - Illegittimità avviso di accertamento

L'omessa attivazione del contraddittorio preventivo è causa di annullamento dell'avviso di accertamento qualora emerga che in sede di procedimento di adesione richiesto dai contribuenti, l'ufficio ha rideterminato in diminuzione parte delle proprie pretese, salvo poi a non pervenire ad un accordo definitivo. La posizione dell'ufficio avrebbe infatti potuto avere effetti maggiormente positivi in caso di attivazione del contraddittorio preventivo, perché non v'è dubbio che in fase endoprocedimentale l'amministrazione non è vincolata da una valutazione già acquisita e formalizzata nell'avviso di accertamento. È quindi evidente che l'omessa attivazione del contraddittorio preventivo ha vincolato l'amministrazione ad un comportamento pregiudizialmente sfavorevole ai contribuenti.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XXV - sentenza n. 9823 del 14.11.2018

Contraddittorio - Art. 12, c. 7, l. n. 212/2000 – Avvenuta notifica del PVC e decorso del termine per note – Mancanza di osservazioni – Accertamento – Legittimità-Fondamento

Non sussiste la violazione del contraddittorio endoprocedimentale nel caso in cui sia stata eseguita la notifica del PVC finale delle operazioni al legale rappresentante della società e concesso il termine (60 giorni) previsto per produrre note a difesa da parte del contribuente. Nell'occasione

la Ctr ha ulteriormente affermato che la mancata produzione di note al PVC giustifica l'assenza di una motivazione rafforzata dell'accertamento, atteso che tale "ulteriore" motivazione è richiesta soltanto in presenza delle osservazioni e dei rilievi possibili ai sensi del citato art. 12, c. 7, a nulla rilevando al riguardo le osservazioni formulate in sede di verifica e riportate nel PVC.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. I – sentenza n. 1293 del 19.11.2018

Accertamento - Avviso di accertamento - Abuso del diritto - Giustificazioni fornite dal contribuente - Motivazione rafforzata - Necessità - Sussiste - Mancanza - Conseguenze - Nullità dell'atto

È nullo l'avviso di accertamento nel quale l'ufficio non ha motivato o ha motivato in maniera incompleta e/o errata l'atto in relazione alle osservazioni che le parti avevano esposto nella memoria presentata dalla società ai sensi dell'art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 1973.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VI – sentenza n. 1167 del 6.12.2018

Accertamento - IVA - Avviso di accertamento - Omissione dell'obbligo del contraddittorio preventivo in materia di tributi armonizzati - Natura degli argomenti da addurre per dimostrare una diversa decisione dell'Agenzia - Valutazione da parte del giudice - Se sussiste, nullità insanabile

Non esiste una normativa interna che obblighi l'ufficio ad esperire il contraddittorio preventivo, né tantomeno una disposizione che colpisca di nullità gli atti successivi e derivati. Non è così per quanto concerne i tributi c.d. armonizzati di derivazione comunitaria, per i quali l'adempimento è al contrario espressamente previsto a pena di nullità, benché subordinato alla condizione che sia superata la valutazione circa la pretestuosità dell'eccezione e dell'utilizzo dell'argomento in violazione dell'obbligo della correttezza e della buona fede processuale.

Nel caso in esame, i giudici hanno accertato, sia la mancata convocazione della contribuente per il contraddittorio, sia che l'avviso di accertamento fosse basato esclusivamente sulle acquisizioni unilateralmente disposte dall'ufficio ed *aliunde* rinvenute, senza offrire la possibilità alla contribuente di rappresentare elementi di contrasto e quindi di controdedurre. Egualmente, i giudici hanno accertato come la contribuente fosse in possesso di numerosi documenti, dei quali era stata impedita la produzione e che quindi l'Agenzia mai aveva conosciuto nella fase amministrativa, conoscenza che l'avrebbe condotta ad emanare un provvedimento diverso, a prescindere dal merito e dal tenore accoglitivo o reiettivo, così soddisfacendo l'obbligo motivatorio in maniera più analitica e quindi più convincente per la parte gravata.

Sulla base dei suesposti rilievi i giudici hanno ritenuto violato l'obbligo del preventivo contraddittorio, accogliendo l'appello della contribuente.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 3672 del 27.12.2018

Accertamento - IVA - Contraddittorio preventivo - Omessa attivazione - Produzione in giudizio dei registri - Fondatezza delle ragioni che il contribuente avrebbe potuto allegare nella fase amministrativa - Nullità del provvedimento - Sussiste

Assolve all'onere di enunciare in concreto le ragioni che si sarebbero potute far valere nella fase amministrativa (c.d. "prova di resistenza") la produzione in giudizio dei registri IVA, dai quali si evinca la mancata detrazione, in sede di accertamento, dell'IVA sugli acquisti; pertanto, in questa ipotesi l'avviso di accertamento è affetto da nullità per violazione del principio del contraddittorio preventivo endoprocedimentale, limitatamente all'IVA in quanto "tributo armonizzato".

Commissione tributaria regionale per la Basilicata - Sez. II - sentenza n. 824 del 28.12.2018

Obbligo del contraddittorio - Diritto di difesa del contribuente

L'obbligo del contraddittorio riconosciuto per i tributi armonizzati determina la nullità dell'atto impositivo se contribuente indichi in concreto ed in maniera specifica le ragioni che avrebbe potuto far valere ed il tutto non si risolva in una opposizione meramente pretestuosa. Nel caso di specie, considerato che la parte non ha neppure potuto conoscere le ragioni della pretesa impositiva basata sul complesso calcolo del *pro rata* e degli interessi e sanzioni, si è verificata l'espropriazione del fondamentale diritto alla difesa riconosciuto al contribuente.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XV - sentenza n. 354 del 24.1.2019

Accertamento - Abuso del diritto - Contraddittorio preventivo - Necessità - Invalidità dell'atto - Sussiste

Nei casi di abuso del diritto disciplinati dall'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973 è previsto, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, che lo stesso sia preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente. Tale adempimento preliminare costituisce un'ineludibile garanzia procedurale per il cittadino, come peraltro confermato con l'introduzione nel nostro ordinamento di un disposto antielusivo di carattere generale (art. 10-bis dello Statuto) applicabile anche a condotte diverse da quelle strettamente tipizzate dall'art. 37-bis.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XII - sentenza n. 1370 del 26.3.2019

Accertamenti c.d. a tavolino - Termine ex art. 12, c. 7, l. n. 212 del 2000 - Esclusione - Limiti e condizioni

In tema di accertamento, il termine dilatorio di cui all'art. 12, c. 7 della l. n. 212 del 2000 non opera nell'ipotesi di accertamenti cd. a tavolino, salvo che riguardino tributi armonizzati come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è

in ogni caso esonerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo.

Commissione tributaria provinciale di Mantova – Sez. II – sentenza n. 21 del 5.4.2019

Accertamento – Contraddittorio endoprocedimentale – Tributi armonizzati – Condizioni

In tema di tributi armonizzati, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, a condizione che il contribuente sia in grado di dimostrare che laddove il contraddittorio vi fosse stato lo stesso non si sarebbe risolto in puro simulacro ma avrebbe avuto una sua ragion d'essere, consentendogli di addurre elementi difensivi non del tutto vacui, e, dunque, non puramente fittizi o strumentali secondo una valutazione di correttezza, buona fede e lealtà processuale.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XVII – sentenza n. 1580 del 8.4.2019

Accertamento – Imposte sui redditi – Abuso del diritto – Notifica dell'atto impositivo – Termine di decadenza – Proroga di 60 giorni – Dies a quo – Precede la scadenza del termine ordinario di accertamento

In materia di accertamento dell'abuso del diritto, il legislatore, nell'art. 10-bis, c. 7, secondo periodo, l. n. 212/2000, definendo l'ipotesi della proroga del termine di decadenza per notificare l'atto impositivo, ha utilizzato l'espressione "fino a concorrenza dei sessanta giorni", che evidentemente rimanda ad un *dies a quo* calato in un momento in cui il potere di accertamento non è ancora esaurito; il *dies a quo* del termine di sessanta giorni che intercorre fra la data di ricevimento dei chiarimenti o l'inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo, deve quindi precedere e non essere successivo alla scadenza del termine ordinario di accertamento.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XIX – sentenza n. 1706 del 12.4.2019

Iscrizione ipotecaria – Preventiva comunicazione al contribuente – Contraddittorio endoprocedimentale

L'iscrizione ipotecaria effettuata dall'ufficio se non preceduta da una comunicazione al contribuente sarà considerata nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe sull'Amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che possa incidere negativamente o determinare una lesione sui diritti e interessi. L'ufficio è tenuto preliminarmente ad invitare il contribuente nel termine di trenta giorni a esercitare il proprio diritto di difesa presentando osservazioni o provvedendo al pagamento.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IX – sentenza n. 1864 del 18.4.2019

Accertamento – Contraddittorio endoprocedimentale – Obbligo di attivazione – Risponde a un principio generale – Tributi non armonizzati – Applicabilità – Sussiste

Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'Amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost., principi fondamentali immanenti nell'ordinamento tributario che prescrivono la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo; la violazione di tale obbligo del contraddittorio determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario, a prescindere dalla circostanza che l'atto riguardi tributi armonizzati o tributi non armonizzati, in quanto una diversa interpretazione si porrebbe in chiaro contrasto con l'art. 24 Cost., non essendo tollerabile per l'ordinamento l'esistenza di un presidio di garanzia, quale è il diritto al contraddittorio, solo in relazione ai c.d. tributi armonizzati (giudizio riguardante un accertamento ai fini ICI).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 1562 del 14.5.2019

IVA - Accertamento - Riscontro alle osservazioni del contribuente nel PVC - Insufficienza - Sussiste - Contraddittorio endoprocedimentale - Necessità - Sussiste

In tema di IVA, l'obbligo del contraddittorio preventivo endoprocedimentale è violato anche nel caso in cui l'avviso di accertamento contenga il puro riscontro alle osservazioni del contribuente al PVC, risultando la procedura monca proprio della fase del confronto, prescritto per i tributi armonizzati, attinente il momento propedeutico all'assunzione della determinazione dell'Amministrazione finanziaria e cioè prima della cristallizzazione della pretesa tributaria.

1.2.1.1. L'atto di accertamento emesso *ante tempus*

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 5397 del 31.7.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Avviso di accertamento – Termine di cui all'art. 12, c. 7, l. n. 212/2000 – Inosservanza – Possibilità – Stato di insolvenza e procedura di concordato preventivo – Sussiste

Deve ritenersi ammissibile, in deroga all'art. 12, c. 7, della l. n. 212/2000, l'adozione di un atto impositivo in data anteriore al decorso dei sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, nel caso di motivata e comprovata urgenza, quale deve intendersi la pendenza di una procedura di concordato preventivo dal cui piano si evince la sussistenza di uno stato di insolvenza che pone a rischio il recupero della pretesa erariale e che rende necessario per l'ufficio partecipare

tempestivamente alla procedura con il titolo esecutivo rappresentato dall'accertamento anticipatamente emanato.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. III – sentenza n. 720 del 29.8.2018

Accertamento - Obblighi dell'Amministrazione finanziaria - Notifica prima di 60 giorni - Contribuente soggetto ad indagine penale - Motivazione urgenza - Non sussiste

Non costituisce valida motivazione per giustificare il mancato rispetto del termine di 60 giorni che deve decorrere tra il verbale di constatazione e la notifica dell'avviso di accertamento, termine dilatorio previsto dalla legge a garanzia della possibilità di instaurare il preventivo contraddittorio, il fatto che il contribuente sia sottoposto a procedimento penale per reati tributari senza chiarire per quale motivo ciò abbia potuto pregiudicare un tempestivo ed utile esercizio del potere di accertamento. L'assenza di indicazioni di ragioni di particolare e motivata urgenza determina la lesione del diritto di difesa del contribuente.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. I - sentenza n. 4041 del 1.10.2018

Accertamento - Statuto del contribuente - Avviso di Accertamento - art. 12 l. n. 212/2000 - Anticipata notificazione - Illegittimità

È illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima che sia decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione essendo tale termine posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. È irrilevante il pericolo di decadenza dell'azione accertativa al fine di giustificare l'emissione dell'accertamento *ante tempus*.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 6951 del 5.10.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Accesso verifica - Processo acquisizione documenti - Avvenuto rilascio - Termine dilatorio - Sessanta giorni - Ente impositore - Mancato rispetto - Ragioni urgenza - Ente impositore - Onere probatorio - Omesso assolvimento - Illegittimità avviso accertamento - Consegue

È illegittimo l'avviso di accertamento notificato al contribuente senza il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni dall'avvenuto rilascio, a seguito di accesso per la verifica, del processo di acquisizione documenti se l'Amministrazione non riesce a provare le ragioni d'urgenza che hanno determinato la necessità della sua anticipata formazione.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XIX – sentenza n. 905 del 27.2.2019

Atto nullo - Accertamento prematuro - Omessa consegna PVC

Al contribuente deve essere riservato il diritto al contraddittorio endoprocedimentale prima che l'eventuale atto impositivo sia emanato. L'avviso di accertamento emesso prima del decorso del

termine di 60 giorni deve essere considerato nullo. Laddove, al termine dell'accesso o verifica non sia stato redatto il relativo PVC, il successivo avviso di accertamento è nullo.

1.2.2. La partecipazione collaborativa del contribuente

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VI – sentenza n. 170 del 25.2.2019

Accertamento - Produzione di documenti in copia all'ufficio - Valenza della dichiarazione sostitutiva - Obbligo da parte del contribuente – Sussistenza

Alla formale richiesta di documenti da parte dell'ufficio impositore, il contribuente può produrre gli stessi in copia, attestando la conformità con gli originali attraverso la dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del disposto del d.p.r. n. 445/2000. Tale dichiarazione fa stato circa l'attendibilità e la veridicità dei dati compulsati ed ha effetto vincolante per l'ufficio, il quale non può discostarsi dalle attestate risultanze, con la conseguenza che esso ufficio mai potrebbe discostarsi e dar fede alle variazioni successive non assistite da detta formalità.

1.2.3. Le indagini finanziarie

Commissione tributaria regionale per la Calabria – Sez. III – sentenza n. 1849 del 6.7.2018

Indagini finanziarie ex art. 32 c. 1, n. 7, d.p.r. n. 600/1973 - Inversione onere della prova a carico del contribuente - Presunzione legale (relativa) maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari – L'accertamento non è riferibile ai soli titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo ma alla generalità dei contribuenti

Qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti stessi, determinandosi, invece, un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili e, cioè, deve fornire una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili. La contribuente ha, in particolare, sostenuto che la presunzione legale di cui all'art. 32, d.p.r. n. 600/1973 non esimerebbe l'ufficio (che, nel caso di specie, ha ricondotto i versamenti effettuati a redditi di capitale) dall'onere di dare prova della fonte del reddito, sì che solo dopo tale dimostrazione da parte dell'ente impositore si attiverebbe l'inversione della prova a carico del contribuente. Il Collegio, aderendo all'orientamento giurisprudenziale di legittimità, ha ritenuto che la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari a norma dell'art. 32, c. 1, n. 2, d.p.r. n. 600/1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come è reso palese dal richiamo operato dalla

norma citata all'art. 38, d.p.r. n. 600/1973, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VI - sentenza n. 1468 del 17.7.2018

IRPEF - Reddito di lavoro autonomo - Accertamento - Prelevamenti e versamenti sui conti correnti bancari - Presunzione ex art. 32, d.p.r. n. 600/1973 - Imputazione ai ricavi conseguiti nell'attività di impresa - Estensione al lavoro autonomo e professionale - Ammissibilità - Esclusione

In tema di accertamenti fondati su indagini finanziarie, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 228/2014, non è più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale ai fini della presunzione posta dall'art. 32, d.p.r. n. 600/1973, cosicché è definitivamente venuta meno la presunzione di imputazione dei prelevamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale, che la citata disposizione poneva. Venuta meno la presunzione legale, è posto, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 5956 del 17.9.2018

Accertamento ex art. 32 del d.p.r. n. 600/1973 - Autorizzazione per l'espletamento di indagini bancarie - Necessità di motivazione - Non sussiste

Accertamento ex art. 32 del d.p.r. n. 600/1973 - Indagini sui conti correnti dei congiunti del contribuente persona fisica o degli amministratori della società contribuente - Legittimità

Accertamento - Art. 32 del d.p.r. n. 600/1973 - Applicabilità della presunzione fondata sui prelevamenti bancari ai piccoli imprenditori - Esclusa

In tema di accertamento delle imposte sia dirette che indirette, l'autorizzazione necessaria agli uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi che ne hanno giustificato il rilascio. E ciò per un duplice ordine di ragioni. In primo luogo, perché in relazione a detta autorizzazione la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, a differenza di quanto stabilito, invece, per gli accessi e le perquisizioni domiciliari dal d.p.r. n. 600 del 1973, art. 33, e d.p.r. n. 633 del 1972, art. 52., in secondo luogo, perché la medesima autorizzazione esplica una funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici, e ha natura di atto meramente preparatorio, inserito nella fase di iniziativa del procedimento amministrativo di accertamento, non qualificabile, pertanto, come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali, rispettivamente, la l. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 1, e la l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, prevedono l'obbligo di motivazione.

In tema di poteri di accertamento degli uffici finanziari devono ritenersi legittime le indagini bancarie estese ai congiunti del contribuente persona fisica, ovvero agli amministratori della società

contribuente - in quanto sia l'art. 32, n. 7, del d.p.r. n. 600 del 1973, riguardo alle imposte sui redditi, che l'art. 51 del d.p.r. n. 633 del 1972, riguardo all'IVA - autorizzano l'ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente, ipotesi, questa, ravvisabile nella ristretta base familiare dell'attività di impresa edile svolta dal contribuente, sufficiente a giustificare, salva prova contraria, la riferibilità alla ditta individuale accertata delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari degli indicati soggetti.

Un'interpretazione sistematica della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, condotta sulla base dei principi di ragionevolezza affermati dal giudice delle leggi e già riconosciuti dalla stessa Amministrazione finanziaria, consente di depotenziare la valenza presuntiva dei prelevamenti bancari anche con riferimento agli accertamenti concernenti i piccoli imprenditori, la cui attività sia sostanzialmente funzionale o comunque riconducibile a quella del lavoratore autonomo. Anche in tal caso, infatti, la produzione del reddito non appare necessariamente collegata al sostenimento di costi (come invece potrebbe essere nel caso di un imprenditore intermediario commerciale), quanto piuttosto alla capacità personale del contribuente, alla stessa stregua di un lavoratore autonomo. Non può dunque ritenersi più operante la presunzione legale di cui all'art. 32, d.p.r. n. 600 del 1973 con conseguente inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 6746 del 3.10.2018

Accertamento – Indagini bancarie – Autorizzazione – Mancata allegazione – Irrilevanza

Solo l'inesistenza dell'autorizzazione alle indagini bancarie e il concreto pregiudizio che ne derivi per il contribuente determinano la nullità dell'avviso di accertamento, restando ininfluenza la semplice mancata allegazione della stessa.

In tema di accertamenti bancari, vige la presunzione legale che consente all'Amministrazione finanziaria di rettificare su basi presuntive la dichiarazione del contribuente, utilizzando i dati relativi ai movimenti sui conti bancari, gravando sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1762 del 8.10.2018

Accertamento imposte – Accertamento in base ad operazioni bancarie effettuate – Necessità della giustificazione – Sussiste

È legittimo l'accertamento di imposte effettuato sulla base di movimentazioni bancarie non giustificate dal contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. VIII – sentenza n. 1068 del 11.10.2018

Accertamento – Indagini finanziarie – Autorizzazione – Obbligo di esibizione al contribuente in corso di verifica – Esclusione – Esibizione in sede contenziosa – Necessità – Sussiste

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ottenuto – anche tramite procedure telematiche – l'autorizzazione alle indagini finanziarie, ben può utilizzare il risultato di tali indagini senza esibire al contribuente il provvedimento di autorizzazione, del quale dovrà provare l'esistenza in sede contenziosa.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 3293 del 13.11.2018

Accertamento - Indagini finanziarie - Onere probatorio - Inversione - Perizia di parte argomentata in termini di “probabile ragionevolezza” - Insufficienza - Precisione e puntualità della prova fornita - Necessità

Qualora l'accertamento si fondi su indagini finanziarie, si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili. La prova contraria che il contribuente può offrire deve essere precisa e puntualmente documentata, consistente nell'analitica dimostrazione dell'irrelevanza di ciascuna operazione finanziaria riscontrata, non potendo risultare sufficienti perizie di parte argomentate in termini di “probabile ragionevolezza”.

Commissione tributaria provinciale di Rieti – Sez. I – sentenza n. 146 del 20.11.2018

IRES - IRAP - IVA - Avviso di accertamento - Verifica della Guardia di Finanza - Movimentazioni bancarie - Onere della prova al contribuente - Legittimità - Sussiste

Nel processo tributario, in caso di accertamento eseguito su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai suddetti conti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Il contribuente deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono relativi ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. I - sentenza n. 10731 del 12.12.2018

Accertamento - Accertamento societario - Indagini bancarie - Dati risultanti dai conti correnti bancari - Utilizzabilità - Limitazione a quelli formalmente intestati alla società - Esclusione - Conti formalmente intestati ai soci - Estensione - Condizioni - Prova da parte dell'ufficio - Anche per presunzioni

Le movimentazioni bancarie sui conti correnti dei soci di una società di capitale, ove non giustificate, concorrono in via induttiva a definire il reddito sociale da recuperare a tassazione, dal momento che l'intestazione dei conti correnti ai soci, unitamente alla circostanza che le parti non hanno fornito alcuna idonea giustificazione al riguardo, costituisce sicuramente presunzione grave, precisa e concordante. A fronte di ciò grava sul contribuente provare la estraneità di specifiche movimentazioni alla propria attività.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 8836 del 14.12.2018

IRPEF - Professionista - Avvocato - Maggiori compensi - Indagini bancarie - Conti corrente - Avviso - Provvedimento - Non sussiste

L'avviso di accertamento è legittimo anche se al contribuente non viene esibito il provvedimento che dà il via libera all'attività di controllo finanziario sui conti correnti. La legittimità delle indagini bancarie e dei risultati è, infatti, subordinata all'esistenza dell'autorizzazione ma non anche all'esibizione all'interessato, con la conseguenza che le eventuali illegittimità nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento risultano essere censurabili davanti al giudice tributario a condizione che, traducendosi in un concreto pregiudizio per il contribuente, vengano a inficiare il risultato finale del procedimento e, di conseguenza, dell'accertamento stesso.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. IV - sentenza n. 471 del 24.1.2019

Accertamento - Indagini bancarie - Presunzione di disponibilità di maggior reddito - Applicabilità nei confronti di soggetti diversi dai titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo - Sussiste

In tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dai versamenti sui conti bancari ai sensi dell'art. 32, c. 1, n. 2, del d.p.r. n. 600 del 1973, diversamente da quella sui prelevamenti che è applicabile solo ai titolari di reddito d'impresa, si estende alla generalità dei contribuenti determinando un'inversione dell'onere probatorio a favore dell'ufficio.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. III - sentenza n. 26 del 5.3.2019

Accertamento - Evasione fiscale - Indagini finanziarie - Motivi giustificativi: frequentazione case da gioco - Irrilevanti - Legittimità

Una decisione giurisdizionale non può fondarsi su affermazioni prive di qualsiasi positivo riscontro come nel caso del contribuente che affermi la sua frequentazione di case da gioco con conseguenti movimenti di denaro sul suo conto corrente atteso che, pur dimostrando gli ingressi nei casinò, non risulta poi dimostrato in alcun modo cosa sia potuto accadere nel corso della sua permanenza nelle case da gioco stesse. Da ciò consegue che le forti movimentazioni di denaro accertate siano indici di esercizio di attività d'impresa in evasione d'imposta, posto che lo stesso soggetto non svolge alcuna altra attività e che la asserita figura di dipendente dalle società del coniuge non è compatibile con l'entità dei suoi introiti.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XVII - sentenza n. 2221 del 23.5.2019

Accertamento - Verifiche bancarie - Movimentazioni desumibili dai conti - Presunzioni *iuris tantum* di ricavi e compensi - Prova contraria - Analiticità - Necessità

Al fine di contrastare la presunzione *iuris tantum*, che consente di considerare come ricavo riconducibile all'attività professionale o imprenditoriale del contribuente qualsiasi accredito riscontrato sul conto, non è sufficiente una prova generica circa la provenienza delle somme, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività; il giudice di merito è tenuto alla rigorosa verifica dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite, anche attraverso presunzioni semplici, a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata.

1.3. Elusione fiscale e abuso del diritto

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. I – sentenza n. 1400 del 12.7.2018

Accertamento imposte - Abuso del diritto - Operazione priva di ragioni economiche apprezzabili - Avviso di accertamento - Legittimità - Sussiste

Il divieto di abuso del diritto rappresenta un principio generale dell'ordinamento nazionale ed europeo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non in contrasto con alcuna specifica disposizione di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza rientra nell'onere probatorio del contribuente (art. 10-bis, l. n. 212/2000). (Nel caso di specie una società "A" aveva venduto un immobile alla società "B" che aveva la stessa compagine sociale della società venditrice. L'acquisto era avvenuto mediante accollo di debiti compresi debiti erariali senza esborso di denaro; la società acquirente, aveva portato in detrazione nel registro l'IVA, ma non l'aveva corrisposta alla società venditrice, la quale non l'aveva versata. La società "B" aveva poi dato in affitto l'immobile alla società alla società "A". In effetti la società "A" era una società operativa che "navigava in cattive acque" e la società "B" era un paravento giuridico. L'operazione veniva infatti ritenuta priva di una ragione economicamente apprezzabile e posta in essere al solo fine di realizzare un risparmio fiscale consistente nella detrazione ed il rimborso dell'IVA).

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. II – sentenza n. 889 del 7.9.2018

Accertamento - Abuso del diritto - Cessione di azioni - Interessi extra-fiscali

In tema di abuso del diritto, ai fini della sua sussistenza occorre dimostrare: la titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto; la possibilità che il concreto esercizio di quel diritto possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; la circostanza che tale esercizio concreto, anche se formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto secondo modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione giuridico od extra-giuridico (ad esempio, assenza di valide ragioni extra-fiscali); la circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare del diritto ed il sacrificio a cui è soggetta la controparte (nella fattispecie, è stato escluso il carattere abusivo di un'operazione consistente nella cessione di partecipazioni azionarie e nella

successiva aggregazione bancaria, in quanto giustificata dall'interesse extrafiscale della fondazione contribuente di appoggiare l'inserimento nel mercato del gruppo bancario e, al contempo, di entrare in possesso di nuove e diverse azioni della medesima banca).

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. II - sentenza n. 1060 del 9.10.2018

Accertamento - Abuso del diritto - Presupposti

L'abuso del diritto presuppone l'assenza di sostanza economica e la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, il quale deve essere l'effetto essenziale dell'operazione abusiva. Nella specie, l'acquisto dei locali ove ha sede lo studio professionale associato da parte di una società partecipata dai professionisti associati, la quale poi li loca allo studio, non è abusivo, in quanto dotato di sostanza economica, pertanto i rispettivi canoni di locazione sono deducibili. Non sono invece deducibili i costi per servizi addebitati allo studio dalla società, che non ha personale proprio, qualora non sia stato dimostrato l'impiego di personale non riconducibile allo stesso studio.

Commissione tributaria provinciale di Modena - Sez. II - sentenza n. 741 del 4.12.2018

Elusione fiscale - Interposizione fittizia di altro soggetto - Prova - A carico dell'Agenzia delle Entrate - Dimostrazioni esemplificative - Fattispecie

Qualora l'Amministrazione finanziaria deduca la ricorrenza di un'ipotesi di interposizione fittizia soggettiva, finalizzata al versamento dell'imposizione tributaria in misura inferiore al dovuto, mediante il ricorso ad un soggetto di diritto elvetico il quale tuttavia rivestirebbe un ruolo non effettivo, bensì meramente formale essendo il di lui compito esaurito dal mero ritrasferimento alla casa madre statunitense delle *royalties* versate dall'impresa italiana (attuale ricorrente), essa è tenuta a fornire la prova, ad esempio, che l'interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata ovvero comunque a fornire la ragionevole dimostrazione dell'inefficienza dell'interposto.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3494 del 10.12.2018

Disposizioni di carattere generale - Abuso del diritto - Richiesta chiarimenti - Invito ex art. 32, d.p.r. n. 600/1973 - Sufficienza

Una volta che l'Amministrazione abbia ritualmente chiesto chiarimenti al contribuente, mediante invito ex art. 32, d.p.r. n. 600/1973, in cui sono stati indicati i motivi per i quali l'Amministrazione finanziaria ritiene configurabile un abuso del diritto, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la non marginalità delle ragioni extrafiscali da cui desumere la non abusività del proprio comportamento (Nella specie, sono stati ritenuti "abusivi" i ripetuti trasferimenti di residenza in unità immobiliari acquistate coi benefici "prima casa" e successivamente rivendute a poca distanza di tempo dal trasferimento della residenza anagrafica).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2926 del 19.12.2018

Accertamento - Cessione di immobili - Corrispettivo inferiore a quello di mercato - Divergenza rispetto ad indici OMI - Rispetto di convenzione edile con ente territoriale - È ragionevole - Recupero di maggiore imposta - Non conseguie

Convenzione edilizia - Vincolatività per l'ufficio - Non sussiste - Elemento sintomatico di genuinità dell'operazione - È tale

La cessione di numerosi fabbricati da parte di una società immobiliare per un corrispettivo inferiore rispetto a quello di mercato e divergente rispetto agli indici OMI può tuttavia essere considerata non elusiva qualora si inserisca in un complesso quadro di edilizia convenzionata popolare formalizzato attraverso convenzione con il comune in cui gli stessi immobili sono localizzati.

Ancorché non vincolante per l'Amministrazione finanziaria la convenzione edilizia conclusa dal contribuente con un ente territoriale costituisce elemento sintomatico convincente della ragionevolezza dell'operazione commerciale e della attendibilità delle cifre rappresentate nei contratti di compravendita. Ciò anche nel caso in cui il margine di ricarico per l'immobiliare venditrice sia sensibilmente inferiore rispetto a quello ordinario prevedibile per quella fascia di mercato.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. II - sentenza n. 756 del 15.2.2019

Accertamento - Leasing - IRES - Locazione di immobile dopo il riscatto leasing e deduzione dell'avviamento - Operazione di natura elusiva - Configurabilità ed onere probatorio

Al fine di poter contestare l'assenza di valide ragioni economiche e la natura elusiva di operazioni contrattuali, dirette a garantire da un lato la disponibilità di un immobile e dall'altro l'emergenza di un costo deducibile per l'ammortamento dell'avviamento, occorre che l'Amministrazione finanziaria fornisca prova dell'irragionevolezza dell'operazione, dimostrandone un prevalente e diffuso intento elusivo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 832 del 19.2.2019

Accertamento - Operazione di sale and lease back - Riqualficazione in finanziamento - Abusività dell'operazione - Non sussiste

L'operazione di *sale and lease back*, quale forma di finanziamento ritenuta più opportuna in base al concreto interesse dell'impresa, è una scelta rimessa all'esercizio dell'autonomia privata e della libera iniziativa economica che non costituisce pratica abusiva ancorché da tale operazione ne derivi un risparmio fiscale.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 564 del 28.2.2019

Disposizioni di carattere generale - Accertamento - Sussistenza di violazioni fiscali penalmente rilevanti - Cancellazione della società dal Registro delle Imprese prima

della conclusione dell'attività accertatrice e della definizione delle pendenze erariali - Condotta elusiva - Sussiste

In caso di violazioni fiscali penalmente rilevanti, cessare la partita IVA e cancellare la società dal Registro delle Imprese senza attendere il compimento dell'attività accertatrice e la definizione delle pendenze erariali, costituisce condotta elusiva in danno degli interessi erariali.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XIX - sentenza n. 985 del 5.3.2019

Abuso del diritto - Ragioni fiscali ed extrafiscali - Compresenza - Non sussiste

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili, che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici; ne consegue che il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 320 del 7.3.2019

Accertamento - Acquisto partecipazione medesimo gruppo - Concessione di un finanziamento - Pagamento di interessi passivi - Deduzione - Abuso del diritto - Attuazione di una riorganizzazione societaria - Configurabilità - Abuso del diritto - Esclusione

La deduzione di interessi passivi, avvenuta ai sensi dell'art. 96 TUIR, che la società Alfa ha corrisposto alla capogruppo Beta a fronte della concessione di un finanziamento per l'acquisizione del 55% delle quote della società Gamma, appartenente al medesimo gruppo, non è abusiva, ai sensi dell'art. 10-bis, l. n. 212/2000, se posta in essere nell'ambito di un programma di riorganizzazione aziendale (nella specie, la Ctr ha accertato che tale riorganizzazione era finalizzata al raggruppamento delle filiali italiane del Gruppo facente capo a Beta, per fare sì che potesse essere identificata un'unica entità del Gruppo Beta di riferimento in Italia, nella prospettiva del perseguimento delle migliori efficienze organizzative. Inoltre, la Ctr ha riscontrato che Alfa e Gamma si trovavano a svolgere attività di fatto molto simili, con utilizzo dei medesimi distributori e quindi con analoghi contatti e rapporti commerciali, sussistendo complementarità tra i loro prodotti). In ogni caso, l'operazione contestata dall'ufficio non risulta aver prodotto neppure un indebito vantaggio fiscale, poiché i benefici contestati sono riconducibili alla deduzione di interessi passivi che, sulla base della vigente normativa e della costante giurisprudenza della Suprema Corte i giudici "sono sempre deducibili".

Commissione tributaria provinciale di Treviso - Sez. I - sentenza n. 63 del 26.3.2019

Accertamento – Immobili strumentali utilizzati per l'esercizio della professione per il tramite di società di capitali posseduta dal coniuge – Abuso del diritto – Sussiste

L'immobile strumentale assunto in *leasing* da una società a responsabilità limitata di proprietà della moglie e locato al marito libero professionista che l'impiega per lo svolgimento della propria attività professionale, configura fattispecie elusiva in quanto finalizzata unicamente a dedurre dal reddito di lavoro autonomo le componenti negative connesse all'acquisizione dell'immobile, altrimenti indeducibili.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIX – sentenza n. 1577 del 8.4.2019

Accertamento – Imposte sui redditi – Abuso del diritto – Condizioni

L'asserita illiceità civilistica dell'operazione non è, da sola, sufficiente a giustificare una contestazione fondata sulla norma antielusiva (o sulla teoria dell'abuso del diritto), giacché la deviazione dello strumento giuridico utilizzato rispetto al suo archetipo classico è solo uno degli elementi che, assieme ad altri, concorre a definire la condotta abusiva; ne consegue che l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a contestare la manipolazione dello schema giuridico, utilizzato per uno scopo non conforme alla sostanza economica dell'operazione (o, alternativamente, la totale assenza di sostanza economica), ma deve altresì dimostrare che tramite quell'atto (o concatenazione di atti) il contribuente, pur non violando alcuna specifica disposizione (fiscale), abbia conseguito un vantaggio fiscale indebito, in quanto in contrasto con la *ratio* di tali norme.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. stacc. di Latina – Sez. XIX – sentenza n. 2409 del 16.4.2019

Accertamento – Operazioni societarie – Abusive – Presupposti – Esclusione

Ai sensi dell'art. 3 e dell'art. 10-bis della l. n. 212 del 2000, non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 1354 del 2.5.2019

Accertamento - Società di fatto - Requisiti - Esteriorizzazione del vincolo sociale - Rilevanza - Sussiste

Accertamento - Disposizioni antielusive - Requisiti - Assenza di valide ragioni economiche - Disconoscimento vantaggi tributari - Annualità oggetto di verifica anteriore alle operazioni elusive - Applicazione retroattiva - Legittimità - Non sussiste

La rilevanza di una società di fatto, rispetto ai terzi, deriva dall'operare nel mondo esterno di due o più persone in modo da ingenerare il convincimento che le stesse agiscano come soci. Pertanto, le manifestazioni comportamentali rivelatrici di una struttura sovraindividuale consociativa, si devono basare su una prova logica dei fattori essenziali di un rapporto di società nella gestione dell'a-

zienda, in quanto ciò che viene in considerazione non sono gli elementi essenziali del contratto di società (fondo comune ed “*affectio societatis*”), rilevanti esclusivamente nei rapporti interni, ma l'esteriorizzazione del vincolo sociale, rilevante nei rapporti esterni.

La disposizione di cui all'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/73, nella formulazione vigente ante abrogazione avvenuta con d.lgs. n. 128/2015, afferma il principio secondo cui l'elusione si manifesta attraverso la creazione di una situazione priva di ragioni economiche, il cui unico fine è quello di sottrarre il soggetto in via diretta, in tutto o in parte, all'imposizione fiscale. Tuttavia, l'inopponibilità al fisco delle operazioni societarie scaturenti dalla condotta elusiva del contribuente è irretroattiva e, come tale, è circoscritta, quanto alla determinazione delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse, alle sole annualità in cui dette operazioni sono attuate.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. V – sentenza n. 334 del 6.5.2019

Accertamento – Abuso del diritto – Invito a comparire per la procedura di accertamento con adesione – Richiesta di chiarimenti ex art. 10-bis della l. n. 212 del 2000 – Unico atto – Attivazione del contraddittorio endoprocedimentale – Legittimità – Non sussiste

È illegittimo l'invito a comparire che ha per oggetto “accertamento con adesione per l'anno...” che contenga in calce l'invito al contribuente a fornire chiarimenti e documenti ai sensi dell'art. 10-bis della l. n. 212 del 2000, posto che l'avviso, sia nella forma che nel contenuto, è orientato a provocare l'accertamento in adesione, mentre la contestazione dell'abuso del diritto appare solo con una formula sintetica in calce all'avviso stesso. I due atti non possono essere formulati in un unico atto, nel senso che esso non possono che appartenere a due momenti diversi e a due atti distinti. Infatti l'invito ex art. 10-bis, c. 6, l. n. 212/2000 fa parte della fase istruttoria della contestazione dell'abuso del diritto, consentendo, ai sensi del c. 9 del 10-bis, alle parti di esperire le rispettive prove, in particolare al contribuente di dimostrare che le operazioni contestate avevano una valida motivazione economica e non solo di risparmio fiscale, mentre l'invito al contraddittorio ex art. 5, c. 1, del d.lgs. n. 218 del 1997 non poteva che essere successivo all'atto ex art. 10-bis, c. 6, perché nel delineare i termini della contestata elusione avrebbe dovuto tener conto e motivare alla luce degli argomenti e delle prove prospettati dal contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. V – sentenza n. 3350 del 31.5.2019

Accertamento – Abuso del diritto – Applicabilità dell'art. 10-bis alle operazioni negoziali poste in essere all'entrata in vigore della disposizione – Sussiste

L'applicazione dell'art. 10-bis della l. n. 212/2000 alle operazioni negoziali poste in essere anteriormente all'entrata in vigore di tale disposizione, in ossequio a quanto disposto dall'art. 1, c. 5, del d.lgs. n. 128/2015, non costituisce un'innovazione retroattiva sfavorevole sul piano sostanziale e non presenta pertanto profili di incostituzionalità, stante l'esistenza di un generale principio antiabuso sancito dalla giurisprudenza di legittimità anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 10-bis.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 701 del 16.6.2019

Accertamento – Esterovestizione – Abuso del diritto – Non sussiste

L'esterovestizione non rappresenta un'ipotesi di abuso del diritto trovando specifica regolamentazione negli artt. 73, c. 5-bis, ss. del d.p.r. n. 600/73 disciplinanti la presunzione di esterovestizione pertanto non si rende applicabile il procedimento di cui all'art. 10-bis, l. n. 212/00.

1.4. I metodi di accertamento

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 173 del 28.2.2019

L'accertamento parziale legittima qualsiasi metodologia di accertamento

L'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto a quello previsto dagli artt. 38 e 39 del d.p.r. n. 600/1973 e 54 e 55 del d.p.r. n. 633/1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le medesime regole, sicché il relativo oggetto non è circoscritto ad alcune categorie di redditi e la prova può essere raggiunta anche in via presuntiva: ne deriva che non assume rilievo alcuno il fatto che nel relativo avviso ci si riferisca erroneamente al predetto art. 39 anziché all'art. 41-bis del d.p.r. n. 600/1973. Ne consegue allora che, quando l'Amministrazione procede alla rideterminazione del reddito parziale, può ricorrere a qualsiasi metodo di accertamento ex art. 39, d.p.r. n. 600/73.

1.4.1. L'accertamento sintetico

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1283 del 2.7.2018

IRPEF - Accertamento - Legittimità del potere di delega - Accertamento - Redditometro - Presupposti normativi

La sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento titolari di funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del d.p.r. n. 600/1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui all'art. 8, c. 24, del d.l. n. 16 del 2012. L'accertamento fondato sul redditometro, ai sensi dell'art. 38, c. 4, d.p.r. n. 600/1973, prescinde che debba o possa effettuarsi, per l'intero periodo considerato, un accertamento: l'atto impositivo, fondato sul metodo detto, sarà consentito allorché si sia verificato uno scostamento significativo per un significativo arco di tempo (determinato in almeno due periodi di imposta) senza tuttavia che si debba formare un avviso di accertamento per ciascuno degli anni (cfr. Cass. 22810/2015).

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. III – sentenza n. 3877 del 19.9.2018

IRPEF - Accertamento sintetico - Disponibilità di un alloggio e/o di un'autovettura valore presuntivo

La disponibilità di un alloggio e di un autoveicolo integra, ex art. 2, d.p.r. n. 600/1973, una presunzione di capacità contributiva legale, imponendo la stessa legge di ritenere, conseguente al fatto certo di tale disponibilità, l'esistenza di una capacità contributiva.

Il giudice tributario, accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 3086 del 12.10.2018

Accertamento - Sintetico - Rapporto di lavoro non formalizzato - Pendenza della causa di lavoro - Onere della prova a carico dell'Agenzia fiscale - Criteri

Ai fini dell'accertamento sintetico, la pendenza di una causa per l'esistenza di un rapporto di lavoro non formalizzato, non costituisce prova idonea per l'Agenzia delle Entrate ai fini dell'accertamento sintetico.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XII - sentenza n. 4438 del 16.10.2018

Accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 600/73 - Onere della prova

In materia di accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5, del d.p.r. n. 600/71973, è onere del contribuente provare che a maggiore capacità di spesa sia dovuta alla percezione di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e non sia, invece, frutto della produzione di redditi non dichiarati.

Ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova, il contribuente deve dimostrare la durata del possesso dei redditi esenti o diversamente tassati, tale da consentire la riferibilità, proprio a tali redditi, della capacità contributiva accertata con metodo sintetico.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 2803 del 3.12.2018

Accertamento - Cd. "Redditometro" - Accertamento sintetico - Prova contraria - Redditi esenti o soggetti a tassazione alla fonte - È tale - Onere - Incombe al contribuente cd. "Redditometro" - Prova contraria - Evidenza documentale -È necessaria

A norma del d.p.r. 600/73, art. 38, c. 6, l'accertamento del reddito con metodo sintetico (previo contraddittorio procedimentale) non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea

documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta. Tuttavia la citata disposizione prevede anche che l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione, in mancanza della quale la prova contraria non può intendersi come fornita.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IV - sentenza n. 2785 del 4.12.2018

Accertamento sintetico - Redditometro - Prova contraria - Disponibilità di risorse economiche di natura non reddituale - È necessaria - Prova dell'utilizzo effettivo delle somme - Non è necessaria

Per superare la presunzione legale recata dall'accertamento sintetico cd. "redditometro" è sufficiente per il contribuente dimostrare la disponibilità, nel periodo d'imposta di riferimento, di maggiori somme derivanti da attività esenti o da smobilizzazioni patrimoniali di natura non reddituale.

Non è invece necessario che il contribuente dimostri l'effettivo utilizzo di quelle somme per gli atti di gestione rilevati dal redditometro, poiché tale ulteriore condizione non è espressamente prevista dalla legge applicabile *ratione temporis*.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. III - sentenza n. 2851 del 11.12.2018

Accertamento sintetico - Cd. "redditometro" - Presunzione *iuris tantum* - È tale - Prova contraria - Spetta al contribuente - "Redditometro" - Prova contraria - Disponibilità di reddito di altri membri del nucleo familiare - Prova della redditività - È necessaria

L'applicazione dell'accertamento sintetico mediante cd. "redditometro" non determina una presunzione semplice di maggiori redditi, quanto una legale relativa (*iuris tantum*) ribaltando l'onere della prova in capo al contribuente.

Il contribuente non può superare l'onere probatorio attribuito dall'applicazione del cd. "redditometro" sostenendo che la maggiore capacità contributiva sia ascrivibile ad altri membri del nucleo familiare (nel caso di specie, i figli) qualora contestualmente non provi documentalmente la redditività degli stessi, e dunque la loro capacità di far fronte alle maggiori spese così come rilevate dallo strumento accertativo.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. V - sentenza n. 815 del 17.12.2018

Accertamento sintetico: spetta al contribuente la prova contraria circa la provenienza non tassabile dei proventi necessari al mantenimento del patrimonio

L'art. 38, quarto comma, del d.p.r. n. 600 del 1973, ove consente di rettificare con metodo sintetico la dichiarazione del contribuente, quando risulti la non congruità della "determinazione analitica in base ad elementi e circostanze di fatto certi", non esige un preventivo riscontro dell'impossi-

bilità (o difficoltà) di una revisione di tipo analitico delle poste indicate dal dichiarante, essendo all'uopo sufficiente, che l'imponibile, come risultante dai dati enunciati dal contribuente, si appalesi complessivamente in contrasto con la realtà evidenziata su base presuntiva da detti elementi e circostanze. Ne consegue che, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato l'accertamento sintetico, sia specificando gli indici di ricchezza, sia dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, il provvedimento di rettifica del reddito è di per sé legittimo, non essendo necessario che sia stato preceduto dal riscontro analitico della congruenza e della verosimiglianza dei singoli cespiti di reddito dichiarati dal contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2911 del 17.12.2018

Accertamento - Redditometro - Presunzione legale di capacità contributiva - È tale - Potere del giudice di ricalcolare il reddito sintetico - Non sussiste

Redditometro - Prova contraria - Nucleo familiare - Necessità di dimostrare gli effettivi pagamenti - Sussiste - Richiamo alla solidarietà familiare - Non è sufficiente

Le presunzioni recate dallo strumento di accertamento sintetico cd. "Redditometro" hanno la valenza di presunzioni legali di capacità contributiva. Ne consegue che il giudice tributario non ha il potere di rideterminare il reddito una volta che abbia accertato la sussistenza dei parametri individuati dal legislatore o dal decreto ministeriale di attuazione della disciplina. Non è pertanto possibile in ossequio a valutazioni di matrice equitativa ridurre in modo forfettario le risultanze cd. "redditometriche".

Qualora il contribuente intenda sostenere che la maggiore disponibilità economica individuata dallo strumento accertativo sia in realtà ascrivibile ad altri membri del suo nucleo familiare, ha altresì l'obbligo di provare l'effettivo pagamento da parte di questi ultimi di canoni di locazione o di altre spese nel suo personale interesse, senza limitarsi ad un richiamo generico al concetto di nucleo familiare.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. I - sentenza n. 593 del 25.1.2019

Avviso di accertamento - Accertamento sintetico - Spese - Giustificazione provenienza da somme esenti da imposta o già assoggettate ad imposta - Onere probatorio - Individuazione

In caso di mancato riconoscimento di spese certe e spese per investimenti, non giustificate da somme esenti da imposta o ad essa già assoggettate, è onere del contribuente fornire la prova documentale che la disponibilità finanziaria utilizzata sia derivata da redditi conseguiti nelle annualità precedenti o da anticipazioni sugli utili di società partecipate; a tal fine non è sufficiente la mera allegazione di documentazione bancaria (nella specie, copie di estratti conto) recante semplici annotazioni apportate a penna.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XVIII – sentenza n. 604 del 28.1.2019

Tributi erariali - Avviso di accertamento - Ricavi non dichiarati - Procedimento induttivo - Omessa annotazione - Spesometro cessionario- Prova della pretesa tributaria - Insufficienza - Ragioni

In merito ad accertamenti su base induttiva per ricavi non dichiarati ai fini IRES - IRAP - IVA non sono sufficienti le sole presunzioni rilevate dalla banca dati del cd. “spesometro” della cessionaria e dalla dichiarazione annuale, ma necessita ancorare nel procedimento di inferenza logica a dimostrazione dell’omessa fatturazione la correlazione probabilistica ad un fatto primario qualificabile come noto, accertato nella sua effettiva e storica verifica. Solo se l’accertamento è fondato su presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, grava sul contribuente l’onere di fornire prova contraria e dimostrare la correttezza delle dichiarazioni.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna - Sez. IV - sentenza n. 672 del 29.3.2019

Accertamento sintetico - Sostentimento spese gestionali - Immobili in fase di ristrutturazione - Incremento patrimoniale

Nel corso dei lavori di ristrutturazione di un immobile, le spese sostenute dal contribuente devono essere considerate come un incremento patrimoniale, non come spese di esercizio, incidendo nel calcolo per l’accertamento sintetico ex art. 38, c. 4, d.p.r. n. 600/1973, solo per un quinto del loro importo, poiché, fino al momento del suo completamento, l’immobile non può rientrare nella “disponibilità” del contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IV – sentenza n. 502 del 6.2.2019

IRPEF – Capacità contributiva – Suv – Collaboratore domestico – Prova – Sussiste

L’auto di un’importante azienda e il collaboratore domestico provano la maggiore capacità contributiva: è legittimo l’accertamento con metodo sintetico che dimostra non solo l’incremento patrimoniale, ma anche le spese di gestione.

1.4.2. L’accertamento analitico-induttivo

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVI – sentenza n. 5065 del 17.7.2018

IRES IRPEG – Metodo analitico-induttivo – Contabilità attendibile – Bilancio – Metodo antielusivo – Sussiste

Qualora la contabilità aziendale sia attendibile e regolare e la stessa società esibisce la documentazione giustificativa delle voci di bilancio e relativa ai rapporti finanziari con soggetti esteri, l'Amministrazione finanziaria non può ricorrere al metodo analitico induttivo ma procedere all'accertamento antielusivo con l'obbligo di attivare il contraddittorio.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna - Sez. IV - sentenza n. 812 del 11.9.2018

Accertamento - Accertamento induttivo - Cessione immobili - Mutui maggiori prezzi vendita - Valore probatorio - Sussiste

La rilevante discordanza tra l'importo dei mutui accesi dagli acquirenti e i prezzi dichiarati negli atti di cessione degli immobili, e le dichiarazioni rese da alcuni degli acquirenti e recepite nel PVC della Guardia di finanza, devono ritenersi presunzioni gravi, precise e concordanti che legittimano l'accertamento analitico-induttivo in ordine ai maggiori ricavi conseguiti dall'impresa venditrice.

Commissione tributaria regionale per la Calabria - Sez. II - sentenza n. 2835 del 26.9.2018

PREU - Prelievo erariale unico - Base imponibile accertamento induttivo possibile con riferimento al solo anno di imposta cui sono riferiti i dati oggettivi oggetto di ricostruzione - Impossibilità ricostruzione induttiva con media a cavallo di più esercizi

In tema di accertamento e controlli per il prelievo erariale unico, la base imponibile ed il conseguente prelievo devono essere calcolati esattamente ed analiticamente per mezzo di un calcolo induttivo che abbia ad unico riferimento temporale il solo anno d'imposta oggetto di accertamento. Se le attività ispettive sono indirizzate su apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro ovvero le cui caratteristiche permettono il gioco d'azzardo, ma non consentono la memorizzazione o la lettura dei dati relativi alle giocate o se questi risultino memorizzati in modo non corretto o alterati, con univoco riferimento alla singola annualità, l'accertamento induttivo non è legittimo. Nel caso di specie l'accertamento è stato eseguito con metodo induttivo che prende come base di riferimento dati totali riferiti a più annualità.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IV - sentenza n. 1849 del 18.10.2018

Accertamento imposte - Comportamento irragionevolmente antieconomico accertato tramite presunzioni semplici - Accertamento analitico-induttivo - Legittimità - Sussiste

La contabilità seppure formalmente regolare risulta inattendibile quando il comportamento del contribuente risulta antieconomico e non sostenuto da criteri di ragionevolezza.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VII - sentenza n. 3122 del 22.10.2018

Accertamento - Induttivo - Estensione del criterio di antieconomicità all'attività professionale - Legittimità - Sussiste

Lo svolgimento di un'attività che appare non remunerativa ed in perdita è circostanza che, anche per un professionista come per l'impresa, confligge con i criteri della ragionevolezza e consente all'Amministrazione finanziaria di dubitare della veridicità di quanto dichiarato dal contribuente autorizzandola a desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 7471 del 29.10.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Accertamento analitico induttivo - Presupposti - Antieconomicità - Legittimità - Sussiste

Il metodo di accertamento analitico induttivo può essere adottato non soltanto per la rettifica di una singola posta ma anche per la ricostruzione dell'ammontare complessivo dei ricavi dell'impresa, anche ancorando tale rettifica alla rilevata anti-economicità dell'attività imprenditoriale esercitata.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 1919 del 30.10.2018

Accertamento imposte - Richiesta dati e notizie al contribuente - Mancata presentazione del contribuente - Sostanziale rinuncia a fornire chiarimenti - Accertamento induttivo del reddito - Legittimità - Sussiste

La mancata risposta al questionario ed alla formale convocazione del contribuente da parte dell'ufficio, legittima l'ufficio stesso a non riconoscere i costi dichiarati e non documentati e, per quanto riguarda l'IVA, non può esserne riconosciuta la detrazione in quanto non documentata.

L'omessa presentazione delle scritture contabili formalmente richiesta dall'ufficio, sottraendole al controllo sostanziale dell'Amministrazione finanziaria, legittima la stessa, avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ai sensi dell'art. 39, c. 2, lett. d-bis), del d.p.r. 22.12.1986, n. 917, a procedere all'accertamento induttivo, procedendo all'accertamento induttivo anche ai fini IVA, a norma di quanto disposto dall'art. 55, d.p.r. 26.10.1972, n. 633.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 2050 del 21.11.2018

Accertamento imposte - Accertamento di maggiore imponibile su base presuntiva - Condizioni - Insussistenza

L'assenza di irregolarità nella fase di controllo contabile ed i valori in linea con gli studi di settore non consentono una ricostruzione indiretta del maggior volume di ricavi.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 3482 del 10.12.2018

Imposte sui redditi delle società - Accertamento analitico induttivo - Compravendita immobiliare di cosa futura - Momento generatore dell'imposta - Criteri

In caso di accertamento analitico-induttivo, è inverosimile ed illogico presumere l'esistenza di somme versate e non contabilizzate dalla società costruttrice nelle compravendite immobiliari senza che alcun contratto sia stato sottoposto a rettifica. Nelle compravendite immobiliari di cosa futura, il momento generatore dell'imposta è quello dell'atto pubblico ovvero quello della venuta ad esistenza del bene immobile e non certamente l'esistenza di versamenti di caparre.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVIII – sentenza n. 9326 del 20.12.2018

IRES – Documentazione contabile ed extracontabile – Lavoratori in nero – Dichiarazioni – Metodo induttivo – Sussiste

Il rinvenimento di documenti, elementi, dati e notizie non riconducibili alle ordinarie scritture contabili costituisce indizio suscettibile di fondare la presunzione di maggiori redditi non dichiarati, legittimando l'Amministrazione finanziaria alla rettifica induttiva; più specificamente il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio (ma anche di agende-calendario, *block notes*, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari), costituisce indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 54 del d.p.r. n. 633/72.

Commissione tributaria provinciale di Avellino – Sez. III - sentenza n. 118 del 13.2.2019

Accertamento - Reddito di impresa - Omessa presentazione di dichiarazione - Ricostruzione induttiva - Percentuale di redditività - Mancata prova contraria da parte ricorrente - Legittimità della ricostruzione

In assenza della presentazione dei modelli obbligatori da parte del contribuente, l'ufficio è legittimato a determinare la percentuale di redditività ex art. 39 del d.p.r. n. 600/73 in ragione della attività svolta dal contribuente e non a riconoscere la detraibilità dell'IVA assolta.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 179 del 8.3.2019

Accertamento analitico-presuntivo - Deduzione dei costi solo con adeguata dimostrazione da parte del contribuente

Secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte (da ultimo, Cass., sez. V, ordinanza n. 22868/2017), soltanto in caso di accertamento induttivo puro, ex art. 39, c. 2, del d.p.r. n. 600 del 1963, il Fisco deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione, mentre in ipotesi di accertamento analitico o analitico-presuntivo (come nel caso di specie)

è il contribuente che deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l'esistenza dei presupposti per la deducibilità di costi afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'ufficio possa o debba procedere al riconoscimento forfettario di componenti negativi (conf. Cass. n. 25317/2014; n. 20679/2014). Di tal che, in assenza di adeguata prova da parte del contribuente in ordine all'avere sostenuto costi maggiori rispetto a quelli riconosciuti dall'ufficio, questo ultimo non può procedere al riconoscimento.

Commissione tributaria provinciale di Avellino – Sez. V – sentenza n. 251 del 15.3.2019

Accertamento - Spese - Sponsorizzazione in favore di s.s.d. - Deducibilità - Presupposti - Onere della prova

In tema di spese per pubblicità la sponsorizzazione posta in essere in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche (fino ad un ammontare di 200.000 euro), come qualificata dall'art. 90, c. 8, della l. n. 289/2002, integra una presunzione assoluta sia in ordine alla natura della spesa pubblicitaria che alla sua inerenza. Pertanto è irrilevante che la spesa sia genericamente volta ad incrementare il prestigio dell'impresa e non direttamente mirata alla realizzazione di una aspettativa commerciale concreta, come è irrilevante la presunta anti-economicità della spesa in relazione ad una affermata irragionevole sproporzione tra entità della stessa rispetto al fatturato della società contribuente. A tale presunzione consegue l'onere per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare la non inerenza di una disconosciuta spesa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. V - sentenza n. 705 del 3.4.2019

Accertamento analitico-induttivo artt. 39, d.p.r. n. 600/73 e 54, d.p.r. n. 633/72 - Indici di anti-economicità dell'attività - Applicazione di uno studio di settore più evoluto

La regolarità formale della contabilità non preclude l'accertamento induttivo; tutte le volte che, a dispetto della trasparente e corretta tenuta delle scritture contabili e dei documenti di bilancio, la gestione aziendale appaia connotata da antieconomicità, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a rettificare i risultati dichiarati anche sulla base di presunzioni semplici.

Impugnando la ripresa a tassazione del reddito, il contribuente può legittimamente fornire la prova dell'esistenza di fatti (vendite sottocosto di ingenti stock) che consentano la deducibilità dei costi sostenuti.

Nella valutazione dell'economicità complessiva risultante dall'intera situazione aziendale, possono essere utilizzati anche gli studi di settore più evoluti, qualora siano più favorevoli al contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 2467 del 18.4.2019

Accertamento - Redditi di impresa - Scritture regolari - Contabilità inattendibile - Accertamento analitico-induttivo - Ammissibilità

In tema di accertamento dei redditi di impresa, l'ufficio può procedere a quello analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973, anche in presenza di scritture formalmente regolari, ove la contabilità risulti complessivamente inattendibile sulla base di elementi indiziari gravi e precisi, come il sensibile scostamento delle percentuali di ricarico anche in relazione allo stesso periodo di imposta oggetto dell'accertamento.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. VI - sentenza n. 607 del 10.5.2019

Accertamento - Studi di settore - Percentuali di ricarico - Determinazione - Differenza di valore tra le merci commercializzate - Ricorso alla media ponderale - Necessità - Caratteristiche specifiche dell'attività - Valutazione - Necessità

È illegittima la presunzione di ricavi basata su una percentuale di ricarico desunta dalle medie di settore maggiore rispetto a quella applicata dall'azienda, quando la determinazione dell'ufficio sia fondata solamente con riferimento ad alcuni prodotti commercializzati, anziché sull'inventario generale dei beni, e quando il calcolo venga effettuato con il sistema della media aritmetica semplice, anziché con quello della media ponderale, quando tra i vari tipi di merce esiste una differenza di valore. Invero, un tale calcolo non è idoneo a rappresentare in maniera puntuale e veritiera i ricavi dell'azienda e risulta, dunque, inadatto a supportare la rettifica fiscale eseguita con il metodo analitico-induttivo. Peraltro, nell'adozione dell'accertamento, l'ufficio non può non tenere in considerazione anche altri elementi significativi quale la localizzazione ove viene svolta l'attività o l'ubicazione del punto vendita, nonché le condizioni di mercato per l'approvvigionamento della merce e ciò ai fini di una più corretta valutazione delle potenzialità commerciali dell'azienda (fattispecie relativa ad una macelleria situata in un piccolo Comune alla quale l'ufficio aveva applicato una percentuale di ricarico del 91,5%).

1.4.2.1. Gli studi di settore

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XV - sentenza n. 4998 del 12.7.2018

IRPEF - Titolare attività - Studi di settore - Grave incongruenza tra redditi dichiarati e accertati - Contabilità irregolare - Violazione contraddittorio - Onere della prova - Legittimità dell'avviso

Sono applicabili gli studi di settore al titolare dell'attività se è dalla stessa contabilità che emerge un'incongruenza tra ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli accertati. Spetta, poi, al contribuente che lamenta la violazione del contraddittorio, elemento importante del giusto procedimento, dimostrare le inadempienze dell'ufficio, come ad esempio l'omessa fissazione dell'appuntamento da parte del funzionario incaricato della pratica.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. II - sentenza n. 491 del 2.8.2018

Accertamento da studi di settore - L'assenza di contraddittorio rende nullo l'accertamento

L'accertamento tributario standardizzato mediante 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 *standards* 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.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. IX - sentenza n. 3687 del 10.9.2018

Studi di settore - Presunzioni semplici - Requisiti

Gli studi di settore hanno natura di mere presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata *ex lege* soltanto in base a parametri statistici, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, a pena di nullità.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. III - sentenza n. 2789 del 30.11.2018

Accertamento - Studi di settore - Scostamento limitato - Prove contrarie - Carenza di collaboratori - Particolare obsolescenza delle attrezzature - Sono tali

Il contribuente può superare le risultanze derivanti dall'applicazione nei suoi confronti dello studio di settore qualora lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli stimati sia di lieve entità e qualora dimostri in modo puntuale che le modalità e le condizioni nelle quali svolge la sua attività economica non siano pienamente apprezzate dallo studio statistico e lo collochino in una fascia particolarmente bassa di redditività. Assumono in questo senso rilievo fattori come ad esempio l'assenza di personale dipendente e la particolare obsolescenza dei beni strumentali impiegati.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIII - sentenza n. 2936 del 20.12.2018

Studi di settore - Attività antieconomica - Margini di ricarico anomali - Attendibilità dello strumento - Conseguenze

Attività di ristorazione - Minor livello di ricavi - Gestione da parte di personale asiatico - Giustificazione - Non è tale

È attendibile lo studio di settore che trova conforto in una gestione oggettivamente anti economica del contribuente caratterizzata da margini di ricarico assolutamente anomali.

Il minor livello di ricavi caratterizzante il contribuente nel nell'esercizio del commerciale (nel caso di specie trattasi di un bar) in una località periferica non può trovare giustificazione alla luce della (asserita) maggiore riluttanza della clientela nel rivolgersi a personale asiatico per la fruizione di servizi di ristoro.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 37 del 18.1.2019

Accertamento - Studi di settore

È nullo l'accertamento fondato sugli studi di settore ogni qualvolta lo sterile dato numerico, rappresentato dallo scostamento dei parametri, non è supportato da ulteriori valutazioni da cui emerge la gravità, precisione e concordanza della presunzione scaturita dall'analisi dei parametri. In particolare, nel caso di specie, la contribuente appellante lamenta che i giudici di prime cure hanno accolto parzialmente il ricorso non avendo valutato appieno tutte circostanze addotte. Infatti, l'impugnata sentenza ha tenuto conto unicamente di uno dei fattori che giustificherebbero solo parzialmente lo scostamento dai parametri previsti dallo studio di settore, trascurando tutti gli altri che sicuramente incidono nella determinazione del reddito e che spiegherebbero lo scostamento. Alla luce di quanto sopra, i giudici d'appello, ritenute fondate le difese addotte dall'appellante ha riconosciuto la carenza di motivazione dell'impugnata sentenza e per l'effetto hanno dichiarato illegittimo l'atto impugnato.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VI – sentenza n. 629 del 4.2.2019

Studi di settore - Scostamento rilevato dall'ufficio - Obbligo motivazione - Sussiste

Ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento è necessario il preventivo contraddittorio con il contribuente, oltreché la contestuale valutazione delle risultanze conseguite in quella sede, in modo da potere commisurare le presunzioni basate sugli studi di settore alla concreta realtà economica del contribuente. Ne consegue che l'ufficio, in sede di motivazione dell'atto di accertamento, non può limitarsi a rilevare lo scostamento dagli studi di settore, dovendo comunque spiegare il motivo per cui è stato disatteso quanto sollevato dal contribuente in sede di contraddittorio.

Da parte del contribuente, poi, costituiscono ragionevole giustificazione dello scostamento rilevato dall'ufficio - idonee a superare le presunzioni basate sugli studi di settore - circostanze quali il contesto economico-sociale, situazioni familiari particolarmente significative che possano avere inciso significativamente sull'aspetto economico del contribuente, la mancanza di indizi di evasione fiscale e l'assenza di irregolarità contabili oltreché le peculiarità dell'attività concretamente posta in essere dal contribuente.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna – Sez. V – sentenza n. 65 del 4.2.2019

Accertamento - Accertamento induttivo - Studi di settore - Giustificazioni del contribuente - Omessa motivazione dell'ufficio - Annullabilità accertamento - Sussiste

Le risultanze degli studi di settore costituiscono delle presunzioni semplici, le quali, pertanto, ammettono la prova contraria, il cui onere ricade sul contribuente. Là dove quest'ultimo, come nel caso di specie, fornisca tale prova contraria, spetterà all'ufficio, nell'esercizio dei suoi poteri di valutazione, accogliere o non accogliere le giustificazioni fornite; restando fermo, tuttavia, che se l'ufficio ritiene non idonei di accoglimento gli elementi portati a propria difesa dal contribuente ha, comunque, l'onere di motivare, nell'atto di accertamento, le ragioni per le quali vengono disattese tali giustificazioni. Per cui se l'ufficio viene meno a quest'onere, l'avviso di accertamento risulterà

insanabilmente viziato da carenza di motivazione con la conseguenza, che di fronte alla contestazione di tale vizio da parte del contribuente, il giudice non potrà che dichiararne l'annullamento.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 1956 del 19.6.2019

Accertamento - Studi di settore - Utilizzo di più autovetture - Visura storica ACI - Insufficienza

In tema di studi di settore, risulta generica la contestazione dello studio di settore ove ci si limiti a produrre la sola visura storica dell'ACI riguardo al possesso delle auto, da sola insufficiente a comprovare l'utilizzo di solo una delle due ai fini lavorativi in presenza di dipendenti.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 479 del 2.8.2019

Tributi - Accertamento induttivo o sintetico - Valutazione della base imponibile - Attività medica - Svolgimento in regime di convenzionamento con il Sistema Sanitario Nazionale - Studio di settore - Presentazione mediante allegazione alla dichiarazione - Necessità - Fondamento

In tema di determinazione del reddito, lo studio di settore da allegare alla dichiarazione annuale deve essere presentato anche dai medici operanti in regime di convenzionamento con il Sistema Sanitario Nazionale, atteso che essi mantengono comunque la qualifica di lavoratori autonomi e, come tali, restano liberi di esercitare la professione medica privatamente e di percepire anche redditi diversi.

1.4.3. L'accertamento induttivo extra-contabile

Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena - Sez. I - sentenza n. 159 del 9.7.2018

Accertamento induttivo IVA – Cd. accertamento a tavolino – Esonero dal verbale di contestazione – Omesso contraddittorio – Nullità – Esclusione – Onere della prova in capo al contribuente di dimostrare che il contraddittorio avrebbe escluso l'accertamento ovvero avrebbe avuto un esito diverso

L'omessa presentazione della dichiarazione IVA da parte del contribuente legittima l'ufficio a un accertamento induttivo cd. "a tavolino" sulla base dell'elenco clienti-fornitori e di altri elementi comunque individuati. Tale conclusione non può essere inficiata dall'asserita violazione del principio del contraddittorio (né dall'omessa notifica di PVC e dalla concessione del termine di 60 giorni per le repliche) posto che, nonostante la natura eurounitaria del tributo, la violazione del diritto al contraddittorio pregiudica l'atto impositivo solo qualora il contribuente dimostri che la sua celebrazione avrebbe condotto l'ufficio ad un esito discordante rispetto a quello successivamente fatto proprio.

La Commissione non può surrogarsi al contribuente e, nell'esercizio dei suoi poteri, individuare fatti ed elementi che comunque avrebbero inciso (riducendolo) sul debito di imposta emerso (nel caso di specie il ricorrente lamentava, senza addurre prova, la omessa considerazione da parte dell'ufficio dell'IVA a credito che avrebbe ridotto l'ammontare del tributo recuperato).

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. V – sentenza n. 1388 del 11.7.2018

Avviso di accertamento - Accertamento di maggiore imponibile su base presuntiva - Ammissibilità - Condizioni

La possibilità per l'ufficio finanziario di ricorrere al metodo induttivo puro, prescindendo cioè in tutto o in parte da scritture contabili formalmente regolari, è consentita qualora ci si trovi in presenza di omissioni o inesattezze gravi, numerose e ripetute tali da rendere inattendibili le scritture stesse.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. I – sentenza n. 3546 del 30.8.2018

Accertamento induttivo redditi S.r.l. ex art. 39, c. 2, d.p.r. n. 600/1973 - Riconoscimento costi sottratti alla contabilizzazione

In materia di accertamento induttivo dei redditi di una S.r.l., ai sensi dell'art. 39, c. 2, d.p.r. n. 600/1973, l'Agenzia delle Entrate, a fronte dell'accertamento di ricavi sottratti alla contabilizzazione deve riconoscerne i correlativi costi. Ne discende che il reddito va ricalcolato assumendo l'incidenza di una percentuale di costi analoga a quella esposta per il reddito dichiarato.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 22 del 18.1.2019

I risultati di evasione di una parte del periodo d'imposta, in presenza di contabilità irregolare e di un quadro probatorio grave, preciso e concordante, legittimano l'accertamento esteso all'intero periodo impositivo

È legittimo il comportamento dell'ufficio che, dopo aver riscontrato omissioni ed infedeltà talmente gravi e ripetute da inficiare la complessiva validità delle scritture contabili, determini il reddito di impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, avvalendosi di presunzioni. Sotto questo profilo, anche un prospetto extracontabile riferito ad una parte del periodo di imposta costituisce un valido fondamento per la determinazione del reddito di impresa dell'intero periodo di imposta in quanto, in presenza di una situazione contabile di tal fatta, è elemento il quale fa presumere che lo stesso *modus operandi* sia rimasto invariato nel tempo.

Commissione tributaria regionale per la Calabria – Sez. II - sentenza n. 98 del 23.1.2019

Accertamento basato su documentazione extracontabile per ricostruzione valore magazzino – Giustificazione incoerenza contestata con fatture di vendita a stock – Prova

insufficiente in assenza di riscontro con documentazione proveniente da soggetti terzi o di maggiore pregnanza e oggettività

La mera esibizione delle fatture non costituisce prova della vendita a stock. La fattura è un documento formato dalla stessa parte che intende avvalersene. La vendita a stock per essere provata deve essere supportata da documentazione proveniente da soggetti terzi o dotati di maggiore pregnanza e oggettività come, ad esempio, il documento di trasporto progressivamente numerato dal quale risulti la natura e la quantità dei beni, nonché la sottoscrizione del cessionario che attesti la ricezione dei beni stessi

Il rinvenimento di un *file* extracontabile ha valore ai fini dell'accertamento e spetta al contribuente l'onere di provare che i dati in essa contenuti non siano rispondenti al vero. L'art. 39, c. 1, lett. c), del d.p.r. n. 600/1973 consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti", da cui derivino presunzioni semplici, desumibili anche da documentazione extracontabile ed in particolare da "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta. L'ufficio, dunque, ha correttamente elaborato i redditi sulla base dei dati contabili reperiti, mentre la società contribuente (comprensiva dei soci) non ha offerto la prova della non rispondenza dei dati extracontabili alla realtà aziendale né, in particolare, ha offerto prova adeguata della vendita a stock.

1.5. L'Atto di accertamento

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 931 del 17.10.2018

Accertamento – Obblighi dell'Amministrazione finanziaria – Avviso di accertamento – Obbligo di traduzione – Non sussiste

Non sussiste nel nostro sistema un principio di presunzione di ignoranza della lingua italiana in capo agli stranieri i quali, rispetto agli atti stragiudiziali (quale è la verifica fiscale ed il successivo avviso), hanno facoltà - a proprie spese, ovviamente - di farsi assistere da un interprete e farsi tradurre i relativi atti consequenziali. Solo nell'ambito del processo civile l'art. 122 c.p.c. che prescrive l'uso della lingua italiana in tutto il processo, prevede che "quando deve essere sentito chi non conosce la lingua italiana, il giudice può nominare un interprete". Peraltro, anche nell'ambito del giudizio civile, l'eventuale omessa traduzione non integra un vizio di validità dell'atto ma, al più, un motivo di remissione in termini per esercitare prerogative difensive che siano risultate lese.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. VII - sentenza n. 2250 del 13.3.2019

Riscossione - Iscrizione ipotecaria - Comunicazione preventiva - Necessaria - Mancanza - Conseguenze - Individuazione

Liscrizione ipotecaria, quale garanzia posta a favore della pretesa erariale, necessita della notifica della cartella di pagamento, ma anche di una comunicazione preventiva che possa determinare la partecipazione dell'interessato al procedimento; con la conseguenza che la mancata attivazione del procedimento preventivo all'iscrizione ipotecaria rende nulla la stessa. Ciò in quanto il procedimento impositivo si concreta in una serie di atti posta in sequenza logico giuridica tale per cui l'omissione di uno si riflette sul successivo, con profili di illegittimità derivata.

1.5.1. Motivazione

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. I - sentenza n. 1443 del 16.7.2018

Accertamento imposte - Motivazione dell'avviso di accertamento - È sufficiente il riferimento al PVC già notificato al contribuente - Sottoscrizione da funzionario privo di delega - Illegittimità - Non sussiste se è certa l'attribuibilità ad un organo amministrativo titolare del potere impositivo

Non sussiste alcuna carenza motivazionale nell'avviso di accertamento, che fa riferimento al PVC, per la mancata allegazione del PVC all'avviso di accertamento stesso quando, al termine delle operazioni di verifica fiscale, sia stato notificato al contribuente il quale, pertanto ne conosce il contenuto. Quanto all'atto impositivo, con una sottoscrizione priva di requisiti per la sua legittimità, va tenuto conto dell'insegnamento espresso dal Consiglio di Stato secondo il quale, per la validità dell'atto di accertamento, è sufficiente l'attribuibilità dello stesso all'Amministrazione, all'organo amministrativo titolare nel cui esercizio è stato adottato.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. VI - sentenza n. 515 del 6.8.2018

Illegittimo l'accertamento per notifica del PVC al solo amministratore

Accolta la tesi del contribuente che in sede di gravame ha avuto la conferma della illegittimità dell'accertamento per difetto di motivazione ex art. 7, Statuto del contribuente. Il resistente, reiterando quanto già esposto nel ricorso introduttivo, ha insistito per il rigetto dell'appello poiché l'accertamento impugnato, che rimanda *per relationem* al PVC, non risulta essere stato mai notificato allo stesso, ma esclusivamente all'amministratore della società. A nulla rileva l'assunto dell'ufficio impositore che ritiene aver adempiuto all'onere della motivazione attraverso la notifica all'odierno appellato dell'invito al contraddittorio, contenente le ragioni e le risultanze del controllo. Osservano, infatti, i giudici che, in ogni caso la motivazione contenuta nell'invito a comparire non illustra alcun percorso decisionale che dia contezza dei rilievi posti a base dell'accertamento tale da non consentire alla parte di interloquire sulla pretesa impositiva avanzata nei confronti della società e del conseguente trasferimento ai soci dei presunti utili.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XIII - sentenza n. 3740 del 11.9.2018

Avviso di accertamento - Motivazione per relationem - Requisiti essenziali

L'obbligo di motivazione degli atti fiscali può essere adempiuto anche *per relationem*, ossia facendo riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, intendendosi con ciò l'insieme di quelle parti dell'atto che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato e la cui indicazione consente al giudice e al contribuente di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato, nei quali risiedono quegli elementi essenziali che formano la motivazione dell'accertamento.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 3152 del 29.10.2018

Disposizioni di carattere generale - Istanza di rettifica dichiarazione - Assenza di motivazioni in fatto e diritto - Legittimità - Sussiste

L'ufficio non può limitarsi a negare il valore rettificativo di una istanza presentata dal contribuente in quanto priva di motivazioni in fatto e diritto avendo, invece, l'obbligo di legge, ex art. 6, c. 2, l. n. 212/2000 non solo di chiarire il perché ma anche di invitare il contribuente ad integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. VII – sentenza n. 5362 del 23.11.2018

Tributi locali - IMU - Atti impositivi - Motivazione - Contenuto - Richiamo alle norme di legge applicate - Insufficienza

In tema di IMU, il richiamo generico alle norme di legge applicate senza alcuna enunciazione delle ragioni e dei criteri a base della diversa e maggiore quantificazione dell'imposta si risolve in "motivazione meramente apparente", con susseguente annullamento del provvedimento impositivo, in quanto l'ente comunale è tenuto ad indicare nel corpo dell'avviso di accertamento i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XVIII – sentenza n. 8330 del 27.11.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Avviso di rettifica e liquidazione – Imposta di registro, ipotecaria e catastale e relative sanzioni – Recupero delle imposte – Non sussiste – Motivazione dell'avviso – Insufficiente ed inadeguata – Violazione del diritto di difesa – Difetto di motivazione – Necessità di allegazione dell'atto notarile – Sussiste

L'avviso di rettifica e liquidazione ai fini del recupero dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, con le relative sanzioni è stato annullato dalla Commissione tributaria regionale, stante l'assoluta inadeguatezza della motivazione. L'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto precisare meglio le ragioni della imposizione ed il profilo soggettivo ad essa riferibile, ma soprattutto avrebbe dovuto allegare all'avviso di rettifica l'atto notarile. Il difetto di motivazione di tale avviso non ha permesso

al contribuente di avere contezza dell'iter argomentativo dell'ufficio ed in modo particolare di ricostruire come questo abbia determinato il *quantum* della pretesa, confermando, pertanto, l'inadeguatezza della motivazione *de qua*.

Commissione tributaria provinciale di Novara – Sez. II – sentenza n. 4 del 15.1.2019

Accertamento – Motivazione – Contraddittorio preventivo

La revisione delle rendite catastali urbane non richiede la previa “visita sopralluogo” dell'ufficio non essendo condizionata ad alcun contraddittorio endoprocedimentale. L'atto notificato può ritenersi congruamente motivato ove siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno portato alla rideterminazione del classamento e della rendita catastale. Né i periodi di crisi o ripresa del mercato immobiliare possono influenzare le attribuzioni di rendita catastale che si fondano su dati oggettivi afferenti le strutture degli immobili.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna – Sez. I – sentenza n. 16 del 18.1.2019

Accertamento – Motivazione – Per *relationem* con avviso di liquidazione ISI – Annullabilità accertamento – Sussiste

È illegittimo l'avviso di accertamento emesso ai fini IVA, motivato unicamente con riferimento ai presupposti contenuti in un avviso di liquidazione dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI) emesso dall'A.A.M.S in quanto si ritiene che il presupposto dell'imposta ai fini ISI possa essere lo stesso presupposto applicabile ai fini dell'IVA, mentre appare evidente la sostanziale differenza dei presupposti delle rispettive imposte.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XX – sentenza n. 653 del 24.1.2019

Accertamento – Motivazione – Rinvio al PVC redatto dalla Guardia di Finanza portato a conoscenza della parte – Sufficienza – Sussiste

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi soddisfatto mediante rinvio al processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, regolarmente portato a conoscenza della parte, ed alle conclusioni in esso contenute (cd. *motivazione per relationem*).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. II – sentenza n. 3170 del 22.5.2019

Accertamento – Avviso di accertamento catastale – Motivazione generica

L'avviso di accertamento catastale è motivato genericamente quando si limita ad affermare la conformità alle disposizioni vigenti che regolano le operazioni di estimo catastale ed alle disposizioni che regolano il Catasto Edilizio Urbano. La mancata indicazione dei motivi specifici di aumento delle rendite delle unità immobiliari nonché di modifica delle categorie e delle classi degli immobili

rende la motivazione dell'avviso di accertamento generica, poiché non consente al contribuente di conoscere le ragioni delle modifiche apportate rispetto a quanto da lui dichiarato.

1.5.2. Sottoscrizione

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 3448 del 20.8.2018

IRPEF – Avviso di accertamento – Difetto di sottoscrizione – Atto di delega – Requisiti

La sottoscrizione apposta dal soggetto delegato solo e specificatamente alla firma di atti di maggiore importo, è inidonea a garantire la validità degli atti di importo inferiore, con conseguente annullabilità dell'avviso di accertamento sottoscritto da delegato non indicato nell'atto dispositivo della delega.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V – sentenza n. 3573 del 31.8.2018

ICI – Avviso di accertamento – Non essenzialità della sottoscrizione autografa

L'autografia della sottoscrizione non è configurabile come requisito di esistenza giuridica degli atti amministrativi, quanto meno quando i dati esplicitati nello stesso contesto documentativo dell'atto consentano di accertare la sicura attribuibilità dello stesso a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive. Ciò trova conferma nel d.lgs. 12 febbraio 1993, n. 39, art. 3, il quale, prevedendo, nel caso di emanazione di atti amministrativi attraverso sistemi informatici e telematici, che la firma autografa sia sostituita dall'indicazione a stampa - sul documento prodotto dal sistema automatizzato del nominativo del soggetto responsabile - ribadisce sul piano positivo l'inesenzialità ontologica della sottoscrizione autografa ai fini della validità degli atti amministrativi.

Commissione tributaria provinciale di Genova – Sez. III – sentenza n. 915 del 6.9.2018

Accertamento – Avviso cartaceo – Sottoscrizione digitale con indicazione a stampa del funzionario – Illegittimità – Sussiste

Il c. 6 dell'art. 2 del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD), aggiornato alle modifiche integrative e correttive di cui al d.lgs. n. 179/2016, prevede, nella versione vigente all'epoca dell'emissione dell'avviso di accertamento impugnato, che le disposizioni ivi contenute non trovino applicazione limitatamente all'esercizio delle attività e delle funzioni ispettive e di controllo fiscale. Essendo l'avviso di accertamento un atto tipico delle procedure di controllo fiscale, ne consegue che l'unica sottoscrizione ammissibile per gli avvisi di accertamento ex art. 42 del d.p.r. n. 600/1973 è quella effettuata con firma autografa, pena la nullità dell'atto.

Commissione tributaria provinciale di Catania – Sez. XVI – sentenza n. 9240 del 10.9.2018

Delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento - Mancata indicazione del nominativo del funzionario - Illegittimità

A fronte della specifica eccezione formulata dalla parte ricorrente, l'Agenzia delle Entrate deve produrre il provvedimento di delega dei poteri di firma attribuiti al soggetto sottoscrittore dell'avviso di accertamento. È illegittima la delega non recante il nominativo del funzionario delegato alla sottoscrizione dei singoli atti, ma che si limiti ad indicare le qualifiche dei soggetti titolari della delega e le relative funzioni.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 6107 del 18.9.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Avviso di accertamento - Delega nominativa espressa - Assenza - Nullità dell'atto

Il principio della sufficienza per la riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è stato adottato non si applica agli avvisi di accertamento, per i quali vige, invece, il più rigoroso principio della delega nominativa espressa. In assenza, dunque, di una delega nominativa espressa, la mera sottoscrizione dell'avviso di accertamento non integra la sussistenza del necessario rapporto di fiducia tra delegante e delegato determinando, conseguentemente, la nullità dell'atto.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 3100 del 16.10.2018

Accertamento - Avviso - Delega sottoscrizione - Requisiti

È nullo l'atto impositivo se il sottoscrittore è privo di delega specifica ovvero se nell'atto di delega non è indicato il nominativo del delegato, sicché risulta non adeguato un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore (cfr. Cass. n. 12960/2017).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 7801 del 13.11.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte di un delegato del capo ufficio - Possibilità di produrre la delega anche in giudizio

L'avviso di accertamento non sottoscritto dal capo dell'ufficio è valido ove sia prodotto, anche in giudizio, l'ordine di servizio recante l'indicazione del nominativo del delegato e dei limiti oggettivi della delega.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VIII - sentenza n. 8386 del 30.11.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Sottoscrizione avviso di accertamento – Qualifica dirigenziale

Gli avvisi di accertamento in rettifica, nonché gli accertamenti d'ufficio, a pena di nullità, devono essere sottoscritti dal “capo dell'ufficio” o da altro “impiegato della carriera direttiva da lui delegato”. Non è quindi necessario che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato rivesta anche una qualifica dirigenziale.

1.5.3. Altri vizi di invalidità dell'atto

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. I – sentenza n. 7237 del 17.7.2018

Tributi locali – TARSU/TIA – Attività di accertamento e riscossione – Da parte di raggruppamento temporaneo di impresa – Iscrizione all'Albo dei soggetti abilitati – Necessità limiti

In materia di accertamento TARSU, il mancato inserimento nell'albo dei soggetti abilitati all'attività di liquidazione e di accertamento dei tributi, di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446/1997, del soggetto che ha emesso l'atto impositivo, non comporta nullità dell'atto, laddove si tratti di “Raggruppamenti Temporanei di Imprese a natura mista”, ossia costituiti sia da imprese che svolgono attività principali di gestione ordinaria e straordinaria dei tributi – regolarmente iscritte al suddetto albo – sia da imprese che svolgono attività secondarie. L'iscrizione ex art. 53 del d.lgs. n. 446/1997 è infatti obbligatoria solo per lo svolgimento delle attività principali.

Commissione tributaria provinciale di Aosta – Sez. I – sentenza n. 85 del 26.11.2018

Riscossione – Cartella di pagamento – Interessi – Criteri di calcolo – Omessa enunciazione – Nullità – Consegue

L'omessa enunciazione dei criteri di calcolo degli interessi è causa di nullità dell'avviso di accertamento perché collide con il consolidato principio giurisprudenziale in forza del quale la cartella di pagamento degli interessi maturati su un debito tributario deve essere motivata, dal momento che il contribuente va messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi (cfr., *ex multis*, Cass. n. 15554/2017).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. II – sentenza n. 9243 del 19.12.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Processo verbale di constatazione redatto nei confronti di società già estinta – Avviso di accertamento nei confronti dei soci – Regime anteriore all'art. 28, c. 4, d.lgs. n. 175/2014 – Illegittimità

È illegittimo l'avviso di accertamento adottato nei confronti del socio e con il quale è stato a questi imputato il maggior reddito accertato in capo alla società, laddove l'atto impositivo si fonda su un PVC redatto nei confronti della società dopo che questa risultava già cancellata dal registro delle

imprese, sul rilievo che la norma di cui all'art. 28, c. 4, del d.lg. n. 175/2014, secondo la quale l'estinzione della società ha effetto solo dopo cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese, ai soli fini della validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso dei tributi, contributi, sanzioni ed interessi, non ha effetto retroattivo, non essendo norma interpretativa.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. X – sentenza n. 9240 del 19.12.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Omessa indicazione del giudice presso cui ricorrere e dei termini e della forma dell'impugnazione – Invalidità – Non sussiste

L'indicazione dell'organo giurisdizionale a cui ricorrere, del termine e della forma del ricorso, come anche l'indicazione dell'autorità amministrativa a cui richiedere informazioni o a cui ricorrere in sede di autotutela non sono elementi prescritti a pena di nullità dell'atto impositivo.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VI – sentenza n. 149 del 12.2.2019

Accertamento e riscossione – Competenza territoriale dell'ufficio emittente – Sede legale del contribuente – Diversa indicazione sede in successiva dichiarazione dei redditi – Vale come nuova elezione domicilio

È infondata l'eccezione di incompetenza territoriale dell'ufficio impositore, ai sensi degli artt. 31 e 58 del d.p.r. n. 600/1973, laddove il contribuente abbia indicato in una sua successiva dichiarazione dei redditi un domicilio fiscale differente dalla sede legale e rientrante nella competenza dell'ufficio emittente l'avviso di accertamento. Infatti, in caso di contrasto con la sede legale, l'ultima dichiarazione fiscale vale come nuova elezione di domicilio del contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IX – sentenza n. 1318 del 8.3.2019

Accertamento – Violazioni procedurali – Violazione dell'art. 7, c. 2, let. b), l. n. 212/2000 – Illegittimità dell'avviso di accertamento – Esclusa – Violazione dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997 – Illegittimità dell'avviso di accertamento relativo a tributi non armonizzati – Esclusa

L'eventuale violazione dell'art. 7, c. 2, let. b) della l. n. 212 del 2000, costituisce una mera irregolarità dell'atto che non determina l'annullabilità del provvedimento, in quanto le norme sul riesame dell'atto in autotutela hanno efficacia indipendentemente dall'indicazione nell'avviso di accertamento dell'organo a cui l'istanza doveva essere presentata ed il contribuente può rivolgersi al responsabile del procedimento per avere maggiori informazioni. Analogamente, ove si tratti di tributi non armonizzati, nemmeno la violazione dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997 comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento, stante la mancanza di un generale obbligo di instaurazione del contraddittorio.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 928 del 26.3.2019

Accertamento - Invito all'accertamento per adesione con indicazione delle aliquote d'imposta applicate - Successivo accertamento - Mancata indicazione delle aliquote - Nullità - Sussiste

La mancata indicazione delle aliquote d'imposta applicate, rende nullo l'atto di accertamento per violazione dell'art. 42, c. 2, del d.p.r. n. 600/73; né può soccorrere l'esimente della pretesa conoscenza, da parte del contribuente, delle aliquote d'imposta applicate in quanto contenute nell'invito per l'attivazione della procedura di accertamento per adesione, avendo lo stesso natura propositiva e non definitiva.

1.5.4. L'onere della prova

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 2101 del 2.7.2018

Processo - Curatela fallimentare - Accertamento induttivo - Contrasto in ordine alla completezza della contabilità - CD-ROM contenente scritture contabili consegnato dal curatore all'ufficio - Onere della prova - Esibizione CD in giudizio - Assolvimento in capo all'ufficio - Sussiste

Nell'accertamento induttivo, in caso di contrasto in ordine alla completezza della contabilità consegnata dalla curatela fallimentare all'ufficio, spetta a quest'ultimo dimostrare i presupposti legittimanti l'accertamento esibendo in giudizio il CD-ROM oggetto di contrasto in modo da consentire al giudicante di verificare, nel contraddittorio delle parti, se lo stesso contenga o meno il libro mastro ed il libro giornale.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. XXIII - sentenza n. 2181 del 2.7.2018

Accertamento - Sintetico - Redditometro - Onere della prova - Incombe sul contribuente

Ai fini del corretto assolvimento dell'onere probatorio nell'applicazione del redditometro è necessario che il contribuente dimostri non solo di aver conseguito ulteriori redditi, esenti o soggetti a ritenuta alla fonte, sufficienti a giustificare le spese sostenute, ma anche la continuità del possesso dei medesimi per l'arco temporale delle spese medesime. Diversamente opinando, dovrebbe ammettersi che la presenza sul conto corrente bancario di un contribuente di fondi sufficienti a coprire le spese contestate con il redditometro, seppure di illecita provenienza e sproporzionati rispetto ai redditi dichiarati, possano invalidare l'accertamento stesso.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. III - sentenza n. 3654 del 10.9.2018

Avviso di accertamento - Costi deducibili - Onere della prova a carico del ricorrente

In tema di accertamento delle imposte sui redditi spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo così la prova di elementi e circostanze rivelatori di un maggiore imponibile. Viceversa spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza, e ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VI - sentenza n. 2792 del 21.9.2018

Disposizioni di carattere generale - Eredità - Presentazione della dichiarazione del *de cuius* - Accettazione tacita - Non sussiste

In tema di obbligazioni tributarie, grava sull'Amministrazione finanziaria creditrice del *de cuius* l'onere di provare l'accettazione dell'eredità da parte del chiamato, per poter esigere l'adempimento dell'obbligazione del suo dante causa, stante il fatto che la presentazione della dichiarazione dei redditi per conto del *de cuius* non è prova dell'avvenuta accettazione dell'eredità.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. V - sentenza n. 3933 del 21.9.2018

Notificazione presso la sede sociale - Contestazione - Onere della prova incombe sul destinatario dell'atto

Documento presentato in copia - Valutazione giudiziale circa l'attitudine della copia a rappresentare correttamente un fatto

Nel caso in cui la notificazione sia stata eseguita presso la sede sociale, la legittimazione alla ricezione si presume per il solo fatto, risultante dalla relata redatta dall'ufficiale notificatore, della presenza del soggetto consegnatario in tale luogo nonché dell'avvenuta accettazione dell'atto, mentre incombe sul destinatario dell'atto l'onere della prova contraria.

Allorquando da un documento presentato in fotocopia non scaturiscano direttamente effetti giuridici, ma esso sia esibito soltanto per provarne la conformità con il documento in possesso del contribuente, non si applicano le norme del Codice Civile sul disconoscimento della conformità all'originale, ma spetta al giudice valutare l'attendibilità dello stesso anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Pertanto, i documenti presentati in copia fanno piena prova, essendo sottoposti al libero apprezzamento del giudice, che ne deve valutare l'attitudine a rappresentare correttamente un fatto.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. III - sentenza n. 370 del 26.9.2018

Accertamento - Termini - Omessa tenuta scritture contabili - Comportamento fraudolento professionista - Prova - Sanzioni - Riduzione - Circostanze eccezionali - Spetta

I termini per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.p.r. n. 633/1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. n. 223/2006, (conv. con modif.

in l. n. 248/2006) sono raddoppiati in caso di violazione comportante obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p.

Il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie 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, prova nel caso concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento. In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la disposizione contenuta nel comma 4 dell'art. 7, d.lgs. n. 472/1997 - che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa - si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. III - sentenza n. 810 del 27.9.2018

Accertamento - Responsabile d'imposta - Legale rappresentante di un'associazione - Condizioni

La responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza formale della stessa ma si fonda ex art. 38 c.c. sull'attività negoziale concretamente svolta e sulle obbligazioni assunte verso i terzi che hanno confidato sulla solvibilità e sul patrimonio di chi ha concretamente agito, trovando applicazione tale principio anche in materia di debiti di natura tributaria, essendosi precisato che spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 6910 del 4.10.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Marito socio - Abbandono tetto coniugale - Rileva - Abbandono azienda esercitata - Rileva - Moglie socia - Redditi partecipazione - Mancata percezione - Rileva - Ente impositore - Onere probatorio - Omesso assolvimento - Rileva - Illegittimità avviso accertamento - Consegue

È illegittimo l'avviso di accertamento notificato al coniuge lasciato solo a seguito di abbandono del tetto coniugale e dell'azienda esercitata da parte del marito laddove l'Amministrazione non abbia provato l'avvenuta percezione dei redditi di partecipazione.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1759 del 9.10.2018

IRES - Determinazione dell'imposta - Onere della prova della certezza, dell'inerenza e della determinabilità dei costi a carico del contribuente - Sussiste

È onere del contribuente provare la certezza, l'inerenza e la determinabilità dei costi che si intendono dedurre. Il contribuente non può giustificare l'irreperibilità della documentazione con l'irreperibilità del proprio commercialista. La S.C. ha sottolineato come incomba sul contribuente non solo l'onere di dimostrare di essersi trovata nell'incolpevole impossibilità di produrre la documentazione dei costi, ma anche l'ulteriore onere di dimostrare di non essere stato neppure in grado di acquisire copia delle fatture mancanti presso i fornitori di beni o dei servizi.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIX - sentenza n. 7090 del 15.10.2018

IRPEF - Fatture per operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti - Frode fiscale - Ditta individuale emittente le fatture - Fratello contribuente - Evasore - Legittimità dell'avviso

Qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative a operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate, ricade sul contribuente l'onere di dimostrare la fonte legittima della detrazione, altrimenti non operabile.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. I - sentenza n. 1835 del 15.10.2018

Contenzioso - Istruzione probatoria - Onere della prova - Documenti contabili rinvenuti presso il contribuente - Rilevanza reddituale - Solo il contribuente può fornire le relative spiegazioni e prove per il principio della "vicinanza della prova"

Il rinvenimento di documenti contabili presso il contribuente e definiti dal contribuente come irrilevanti ai fini reddituali, dimostra, già di per sé, la loro rilevanza reddituale. Infatti se fossero stati irrilevanti sarebbero stati stralciati.

D'altra parte, secondo il principio della "vicinanza della prova", spetta a colui che solo può avere contezza dei fatti che lo riguardano e che ha gestito, fornire quegli elementi probatori che contro parte non può conoscere ed è quindi il contribuente che deve fornire spiegazioni e prove concrete sulla irrilevanza della documentazione rinvenuta.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XII - sentenza n. 4443 del 16.10.2018

Avviso di accertamento - IVA

L'avviso di accertamento emesso per indebita detrazione dell'IVA a fronte di presunte operazioni soggettivamente inesistenti è illegittimo qualora l'Amministrazione finanziaria non fornisca la prova della falsità delle fatture. In particolare, stante la presunzione di veridicità delle fatture emesse,

L'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, tramite puntuale e specifica prova documentale, che le prestazioni non siano state realmente effettuate, incombendo solo successivamente in capo al contribuente l'onere della prova contraria.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. XII - sentenza n. 1151 del 23.10.2018

Accertamento - Responsabilità tributaria dell'amministratore di fatto - Onere della prova - Ripartizione - A carico dell'Amministrazione - Necessità - Sussiste

In materia di attribuzione ai fini tributari della rappresentanza di un ente ad una persona fisica, giusto il disposto dell'art. 62, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, con ogni conseguenza in tema di responsabilità di quest'ultima, l'Amministrazione deve provare l'esercizio sistematico della gestione della società da parte della persona fisica, formalmente non investita della carica di amministratore. Pertanto, in presenza di un quadro probatorio fattuale non sufficiente, non può riconoscersi l'applicabilità dell'art. 62, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, nella specie invocato dall'Amministrazione al fine di veder riconosciute in capo alla persona fisica, asseritamente amministratore di fatto della società, le responsabilità di cui all'art. 36, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 7750 del 9.11.2018

IRPEF - Contratto locazione - Inquilino - Dichiarazioni su contratto - Mere presunzioni - Evasione - Non sussiste

Le dichiarazioni dell'inquilino che attesta di aver stipulato il contratto di locazione, se non suffragate da altri elementi sono dei semplici indizi e mere presunzioni che da soli non possono provare l'evasione. Servono prove di sostegno, ad esempio come copie di assegni o altri mezzi di pagamento.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. II - sentenza n. 2010 del 12.11.2018

IRES - Recupero a tassazione - Correlazione tra costi e ricavi - Computo costo di locazione - Assenza onere probatorio - Insussistenza - Non computabilità

Prestazioni aggiuntive - Costi aggiuntivi - Assenza adeguato onere probatorio - Non computabilità

Spese di sponsorizzazione - Assenza prova della effettività delle prestazioni (di sponsorizzazione) - Non computabilità

Indebita deduzione di interessi passivi - Errore nelle scritture contabili - Contestazione dell'ufficio finanziario - Legittimità

Maggiori costi - Art. 110, c. 7, d.p.r. n. 917/86 - Metodo del margine netto di profitto e metodo delle comparazioni di transazioni - Onere probatorio

Nella correlazione tra costi e ricavi non può computarsi il costo di locazione asserito ove non risulti in alcun modo dimostrato come inerente ed anzi emergano elementi di segno contrario. Visti i compiti di generale responsabilità spettanti all'amministratore di una modesta società di capitali, non è possibile discriminare attività diverse ed aggiuntive giustificative di compenso aggiuntivo, in specie in assenza di uno specifico assolvimento di onere probatorio. Per le spese di sponsorizzazione di ASD, se è vero che l'art. 90, c. 8, l. n. 289/2002 pone una presunzione assoluta, ciò non esime dalla dimostrazione che un costo sia stato sostenuto per una prestazione effettiva (nella specie la parte contribuente non ha dato adeguata dimostrazione della effettività delle prestazioni di sponsorizzazione). Nella indebita deduzione di interessi passivi l'ufficio deve fare riferimento alle effettive risultanze delle scritture contabili senza poterle disattendere (nell'ipotesi di errore materiale di trascrizione è doveroso per la società rettificare il bilancio). Ai sensi dell'art. 110, c. 7, afferente alla repressione del fenomeno del *transfer pricing* (spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) la legittimità del metodo adottato (metodo confronto prezzi) impone alla parte contribuente di addurre elementi sufficienti e congrui (nella specie il contribuente aveva individuato un "campione" non significativo della generalità comparativa).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. III – sentenza n. 7828 del 13.11.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – Mancata acquisizione di un pagamento da parte della banca dati dell'Anagrafe tributaria – Non vale a provare il mancato pagamento in caso di produzione del modello F23 da parte del ricorrente

In presenza della produzione da parte del ricorrente del modello F23 attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta, ancorché il pagamento non risulti dalla banca dati dell'Anagrafe tributaria e non si sia ottenuto dall'istituto bancario riscontro circa l'avvenuto pagamento, non può ritenersi provato il mancato pagamento qualora l'ufficio non abbia eccepito dinanzi ai giudici la falsità materiale di detto modello F23.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. X - sentenza n. 5322 del 19.11.2018

Accertamento tributario - Società "di fatto" - Tra consanguinei - Configurabilità - Condizioni

Ai fini della responsabilità tributaria in ipotesi di società "di fatto" tra consanguinei è necessario che la prova, rigorosa, dell'esteriorizzazione del vincolo si basi su elementi e circostanze concludenti tali da escludere che l'intervento del familiare possa essere motivato da "affetto", sicché di regola non è sufficiente la dimostrazione di finanziamenti e/o di pagamenti ai creditori dell'impresa da parte del congiunto dell'imprenditore, trattandosi di atti neutri, spiegabili anche in chiave di "solidarietà familiare".

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. XII - sentenza n. 5428 del 19.11.2018

Accertamento tributario - Costi - Fatture relative ad operazioni inesistenti - Onere della prova - Contenuto

In ipotesi di operazioni commerciali ritenute “oggettivamente” inesistenti la fattura rappresenta la mera espressione cartolare di operazioni mai poste in essere da alcuno, sicché l'ufficio tributario ha l'onere di fornire elementi probatori, pure in forma presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non sia stata mai posta in essere *inter partes*, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; elementi di prova presuntivi dell'inesistenza delle operazioni possono ricavarsi dal fatto che la società emittente le fatture incriminate ha avuto come fornitori soggetti reputati evasori totali, ovvero che dette fatture, pur provenienti ufficialmente da soggetti diversi, presentano medesimi formati e lo stesso *layout* di pagina e non riportano una serie di elementi imprescindibili nelle normali relazioni commerciali, quali numero di fax, telefono, posta elettronica (fattispecie in tema di impugnativa di avviso di accertamento relativo ad IRES, IVA, IRAP).

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. X – sentenza n. 6516 del 28.12.2018

Accertamento - Associazioni culturali – Attività commerciali – Individuazione – Regime fiscale di favore – Condizioni

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 le clausole statutarie che assicurano l'effettività del rapporto associativo (Cass. n. 4315 del 4.3.2015). Pertanto va disconosciuto il regime di favore, per carenza dei requisiti di “decommercializzazione”, in caso di distribuzione degli utili, omessa compilazione del libro dei soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente. Grava su colui che vuole far valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi, in particolare la qualifica di ente non commerciale, l'onere di provare in applicazione delle regole generali desumibili dall'art. 2697 c.c., qualora sia insorta contestazione, i presupposti che legittimano di detti benefici (vd. Cass. n. 23228 del 4.10.2017; n. 11048 del 9.5.2018).

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. VII – sentenza n. 1894 del 6.12.2018

Accertamento – Fatture per operazioni inesistenti – Elementi di prova necessari

Dalla dicitura “lavori eseguiti presso vs/ cantieri” portata dalle fatture, non è possibile rilevare elementi sufficienti a fondare l'inesistenza delle operazioni. Spetta all'ufficio fornire ulteriori elementi probatori atti a dimostrare la propria tesi dell'inattendibilità dei costi, perché non inerenti o inesistenti.

È risaputo, infatti, che le presunzioni semplici sono quelle che, di norma, di per sé sole, non possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per rettificare il reddito imponibile di un contribuente, ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari della presunta evasione.

Anche per la Corte di Giustizia dell'Unione Europea spetta all'ufficio dare dimostrazione della malafede del contribuente (sentenze della Corte di Giustizia del 6.12.2012 – causa C – 285/11 e 21.6.2012 nelle cause C-80/11 e C -142/11).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2891 del 17.12.2018

Accertamento - Analitico-induttivo - Prova dell'inerenza del costo - Spetta al contribuente

Accertamento induttivo - Inerenza del costo - Va provata dal contribuente - Riconoscimento automatico - Non sussiste

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili.

A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. Ne scaturisce che i costi, per essere ammessi in deduzione quali componenti negativi del reddito di impresa, devono soddisfare i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità: detto principio opera anche in caso di accertamento induttivo.

L'accertamento induttivo di maggiori ricavi non comporta, infatti, come conseguenza automatica, il riconoscimento, peraltro con determinazione in via forfettaria, anche degli elementi negativi di reddito, che in tanto vanno riconosciuti in quanto il contribuente ne abbia dato effettivamente prova, risultando quindi la certezza ed inerenza all'attività d'impresa dei relativi costi.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 2 del 10.1.2019

IVA - Accertamento - Operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti - Differente regime probatorio - Consistenza dell'onere della prova

Le operazioni oggettivamente inesistenti hanno un diverso regime probatorio rispetto a quelle soggettivamente inesistenti.

Nelle prime, poiché la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

La prova del contribuente, tuttavia, non può consistere nell'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. E, comunque, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente, il quale ovviamente sa bene se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale avrebbe versato il prezzo o corrispettivo.

Invece, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti sorge l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, in quanto, il diritto alla detrazione può essere negato solo quando il con-

tributente sapeva, o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza (disponendo di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto) che, con l'emissione della relativa fattura, il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato ad una frode. Una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia assolto a tale onere probatorio, spetta al contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XIV – sentenza n. 269 del 15.1.2019

Accertamento - Frode fiscale - Onere della prova - Ripartizione - Presenza di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti

Il contribuente è onerato dal provare la propria buona fede e, quindi, la propria inconsapevolezza di aver acquistato merce da soggetto coinvolto nella frode, solo se l'avviso di accertamento è fondato su elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti inerenti alla frode. In presenza di un avviso di accertamento fondato esclusivamente su mere affermazioni e su una riproposizione acritica del PVC redatto dalla Guardia di Finanza, il contribuente non è gravato dal fornire prova contraria.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VI – sentenza n. 151 del 13.2.2019

Accertamento - IVA – Art. 54, c. 4, del d.p.r. n. 633/72 – Acquisto autoveicoli - Accertamento esistenza frode carosello – Prova gravante sull'Amministrazione finanziaria - Presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti – Sufficienza – Irrilevanza regolarità scritture contabili

L'esistenza di una "frode carosello" e del coinvolgimento della cessionaria grava sull'Amministrazione finanziaria, che può dimostrarla anche attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, purché esse si mostrino gravi, precise e concordanti.

Nel caso esaminato, il giudice ha ritenuto che l'ufficio abbia compiutamente assolto all'onere della prova poiché: 1) ha provato, anche se in via presuntiva, che la cessionaria sapeva o comunque avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una frode IVA; 2) la cessionaria non disponeva di locali idonei al commercio e al deposito delle auto, di una struttura commerciale, di personale dipendente, oltre che di documentazione volta ad evidenziare il passaggio effettivo delle auto.

A beneficio della cessionaria è, di converso, ritenersi irrilevante la mera regolarità formale delle scritture contabili.

Commissione tributaria provinciale di Napoli – Sez. XXXI – sentenza n. 3030 del 7.3.2019

Imposte sul reddito - IRES - Base Imponibile - Determinazione - Operazioni infragruppo - Disciplina del *transfer pricing* - Dilazioni e prestito - Ripartizione e contenuti dell'onere della prova

In tema di "*transfer pricing*", l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche, tra imprese collegate, incluse quelle di dilazione di pagamento e di prestiti, ad

un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, e non anche quello di dimostrare la natura elusiva dell'operazione, mentre spetta al contribuente provare che la transazione è avvenuta in conformità ai valori di mercato normali.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 283 del 5.4.2019

Società a ristretta base sociale - Non opera la presunzione di distribuzione di utili extracontabili in assenza di elementi in tal senso

Nel caso di società di capitali a ristretta base sociale, affinché i redditi extrabilancio, sul cui conseguimento da parte della società vi sia assoluta certezza, possano essere legittimamente tassati in capo ai soci, è necessario che sussista la prova che tali disponibilità siano state effettivamente distribuite. Secondo tale giurisprudenza (Cass., n. 14046/2009; Cass., n. 9519/2009) il principio della traslazione di ricavi non contabilizzati dalla società (a ristretta base azionaria) ai soci, come reddito imponibile ai fini IRPEF, non può trovare applicazione automatica e, pertanto, l'Amministrazione è tenuta ad avvalorare tale presunzione con altri elementi indiziari, gravi, precisi e concordanti, tesi a dimostrare l'effettiva distribuzione dei maggiori utili accertati. In assenza di tali circostanze indiziarie, nessuna tassazione può predicarsi in capo ai soci.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 336 del 29.4.2019

Deduzione costi *black list* - La prova spetta al contribuente

Secondo l'art. 110, c. 10, del TUIR i costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate in Stati aventi regimi fiscali privilegiati non sono ammessi in deduzione salvo che il contribuente fornisca la prova di cui al c. 11 del citato articolo consistente nella dimostrazione che: a) le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (quindi avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività), producendo documenti che attestino che la società estera è realmente costituita e svolge attività commerciale o, alternativamente, b) che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'onere probatorio può ritenersi assolto nel momento in cui venga fornita dimostrazione o dell'effettività dell'attività commerciale o dell'effettivo interesse economico.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 2000 del 24.6.2019

Accertamento - Cessazione di S.r.l. - Mancato pagamento delle imposte in capo alla società - Arricchimento da parte dei soci - Responsabilità - Sussiste - Onere della prova - Incombe sull'Amministrazione finanziaria

A seguito della cessazione di una società a responsabilità limitata, al fine di colpire l'indebito arricchimento a favore dei soci e perché operi la responsabilità degli stessi, occorre che l'Ammini-

strazione finanziaria dimostri che essi abbiano ricevuto beni e denaro che non avrebbero potuto ricevere se le imposte in capo alla società fossero state debitamente pagate.

2. Liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. III – sentenza n. 1412 del 18.9.2018

Accertamento - Disconoscimento detrazione IRPEF per interventi di risparmio energetico - Avviso di accertamento - Necessità

Il disconoscimento della detrazione IRPEF per gli interventi di risparmio energetico deve essere effettuato mediante avviso di accertamento, senza che la contestazione possa essere ricondotta ad un controllo formale ex art. 36-ter, d.p.r. n. 600/73. Tale procedura deve essere ritenuta ammissibile quando è eseguibile mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili (senza necessità di istruttoria), che l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di correggere anche a vantaggio del contribuente stesso.

L'Agenzia, qualora voglia disconoscere la legittimità di una detrazione richiesta, deve utilizzare lo strumento dell'avviso di accertamento con riferimento all'anno in cui i costi sono stati sostenuti, dunque nel rispetto dei relativi termini decadenziali e, cioè, da quando sono sorti i presupposti che hanno determinato il diritto alla detrazione, anche se la stessa viene frazionata in più anni. Lo impone la necessità di una puntuale motivazione del comportamento dell'Agenzia a tutela dei diritti del contribuente, tutela che solo la compiuta motivazione di cui necessita l'avviso di accertamento, può fornire. Peraltro non può ravvisarsi in questo alcuna lesione al principio di autonomia fra i diversi periodi d'imposta, posto che "in ipotesi" non esistono "diversi" periodi d'imposta, poiché "unico" è il periodo d'imposta in cui l'Agenzia può contestare la legittimità ai fini della detraibilità delle spese ed è "quello" in cui le stesse sono state sostenute.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. I - sentenza n. 6206 del 3.12.2018

Accertamento - Cartella di pagamento - A seguito di controllo automatizzato - Avviso bonario - Necessità - Esclusione

In caso di controllo automatizzato della dichiarazione, ai sensi dell'art. 36-bis del d.p.r. n.600 del 1973 e/o dell'art. 54-bis del d.p.r. n. 633 del 1972, non necessita, ai fini della validità della cartella, il preventivo invio dell'avviso bonario, in quanto tale adempimento è richiesto soltanto quando dai controlli automatizzati emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione, non nel caso di omessi o tardivi versamenti.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 48 del 28.1.2019

Niente avviso bonario nel caso di errori che non incidono su aspetti rilevanti della dichiarazione

In materia di riscossione, ai sensi degli artt. 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 e 54-bis del d.p.r. n. 633/1972, 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 (nel caso di specie, il controllo automatizzato si era limitato a prendere atto dell'omesso pagamento dei tributi così come auto liquidati dal contribuente, senza procedere ad alcuna rettifica o contestazione diversa appunto da quella del mancato pagamento).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. V - sentenza n. 2430 del 17.4.2019

Accertamento liquidazione controlli - IRPEF - Maggiore imposta - Iscrizione a ruolo - Ipotesi

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. 600/1973 e 54-bis del d.p.r. n. 633/1972 è ammissibile solo quando 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.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 2897 del 14.5.2019

Accertamento - Ritenute - Onere della prova - Certificazione del sostituto d'imposta - Prova equipollente - Ammissibile

Il contribuente può provare che le ritenute siano state operate dal sostituto d'imposta anche mediante documenti diversi dalla certificazione del sostituto d'imposta. A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1 del d.l. n. 330/1994 (convertito in l. n. 473/1994) all'art. 3 del d.p.r. n. 600/1973, la certificazione del sostituto d'imposta non deve essere obbligatoriamente allegata alla dichiarazione dei redditi del contribuente, e tale modifica normativa ha attenuato la rilevanza formale di detta certificazione, con la conseguenza che, sebbene la certificazione sia la prova tipica prevista per dimostrare l'esistenza della ritenuta, possono essere ammesse, in sua assenza, anche altre prove equipollenti per dimostrare il medesimo fatto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VIII - sentenza n. 3731 del 20.6.2019

Accertamento - Dichiarazione - Controllo formale - Comunicazione di irregolarità - Invio - Necessità - Sussiste

Al più incisivo tipo di controllo della dichiarazione del contribuente previsto dall'art. 36-ter del d.p.r. n. 600/1973, rispetto alla liquidazione di cui all'art. 36-bis del medesimo decreto, il legislatore

ha fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il quarto comma del predetto art. 36-ter prevede l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di comunicare i motivi della rettifica operata in un'apposita comunicazione, che assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'ufficio procedente, e di consentire all'interessato la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente anche al fine, a fronte della verifica della fondatezza dei rilievi effettuati da costui, di procedere con sollecitudine ad esercitare il potere di autotutela, con la conseguenza che l'omesso invio di detta comunicazione incide sulla legittimità dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento successivamente notificata al contribuente.

3. Gli istituti deflativi del contenzioso

3.1. L'accertamento con adesione

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 2335 del 19.7.2018

Imposta di successione - Avviso di liquidazione - Natura accertativa - Sussiste - Istanza di accertamento con adesione - Ammissibilità - Sussiste

L'avviso di liquidazione dell'imposta di successione ha natura aritmetica e non meramente valutativa per cui, per lo stesso, è ammessa la procedura di accertamento con adesione.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. II – sentenza n. 891 del 7.9.2018

Definizione agevolata – Atto di adesione – Effetti – Novazione del debito – Soggetto tenuto al pagamento – Associazione sportiva – Inadempimento – Cartella di pagamento – Responsabilità – Responsabilità solidale di terzo ritenuto coobbligato – Non sussiste

In tema di definizione agevolata, l'atto di adesione ex art. 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997 estingue la pretesa originaria che, con le agevolazioni ivi previste e, quindi, con un effetto novativo del debito, passa esclusivamente in capo a chi ha sottoscritto l'accordo. In caso di mancata ottemperanza alle condizioni previste dall'accordo conciliativo, la responsabilità solidale ex art. 38 c.c. di soggetti che non hanno sottoscritto l'accordo conciliativo emerge solo laddove sia stato previamente notificato un avviso di accertamento (nel caso di specie, l'atto di adesione al p.v.c. era stato sottoscritto da una ASD, che aveva perfezionato l'accordo tramite pagamento della prima rata, ma era rimasta inadempiente rispetto al pagamento delle successive rate. L'ufficio, sul presupposto di una presunta responsabilità solidale del contribuente, ha notificato a quest'ultimo una cartella di pagamento con cui pretendeva il versamento del debito residuo. La Commissione ha accolto il ricorso del contribuente, e ritenuto illegittima la cartella di pagamento allo stesso notificata, sulla base della considerazione che l'atto di adesione ha estinto il debito che si pretendeva solidale; l'ufficio, inoltre, avrebbe dovuto contestare al contribuente la sua responsabilità ai sensi dell'art. 38 c.c. mediante

uno specifico avviso di accertamento, non essendo sufficiente la notifica del p.v.c. e dell'atto di adesione firmato dal presidente dell'ASD).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 212 del 29.1.2019

Accertamento con adesione - Pagamento rateale - Ritardato pagamento della prima rata - Lieve inadempimento - Efficacia del termine art. 15-ter del d.p.r. n. 602/1973 ante tempus - Non sussiste - Perfezionamento dell'adesione e conservazione dei benefici dell'agevolazione - Sussiste

Il concetto di lieve inadempimento nel termine di sette giorni dalla scadenza della rata, introdotto dall'art. 3 del d.lgs. n. 159/2015 attraverso l'art. 15-ter del d.p.r. n. 602/1973, è applicabile solo a partire dalla sua entrata in vigore. Riguardo alle adesioni concluse precedentemente, invece, il pagamento di tutte le rate previste dall'atto di adesione e degli interessi sulle somme versate in ritardo, perfeziona comunque l'atto di adesione; la pretesa creditoria da parte dell'erario è da considerarsi estinta per effetto del pagamento, sempre che il ritardato pagamento della prima rata avvenga, senza finalità dilatorie, prima della scadenza di quella successiva.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. VI – sentenza n. 662 del 29.5.2019

Accertamento induttivo - Presunzioni - Mancata attivazione del procedimento di adesione - Attribuzioni delle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate - Accessi, ispezioni e verifiche

In tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dall'ufficio, non essendo tale sanzione prevista dalla legge.

La Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate è competente a svolgere attività istruttoria (accessi, ispezioni e verifiche) finalizzata all'emanazione dei conseguenti atti impositivi da parte del competente ufficio.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. III – sentenza n. 814 del 4.6.2019

Accertamento - Accertamento con adesione - Sottoscrizione atto - Mancato versamento - Effetti

Ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 218/1997 *“l'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato”* e, pertanto, soltanto a seguito della sottoscrizione dell'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria prende avvio la fase di perfezionamento dello stesso che, com'è noto, si realizza con il versamento delle somme dovute entro venti giorni dalla redazione dell'atto, ovvero tramite il versamento della prima rata in caso di rateazione del debito.

A parere della Commissione si rivela dirimente la differenza tra la fase di definizione e quella di perfezionamento dell'accordo, ciò in quanto l'accordo tra ufficio e contribuente si realizza al momento della sottoscrizione delle parti, ossia quando le stesse accettano il rideterminato *quantum debeatur*. Diversamente, il perfezionamento dell'accordo riguarda unicamente gli adempimenti successivi per l'attuazione del concordato, il quale risulta comunque già valido ed in grado di produrre effetti tra le parti.

Commissione tributaria regionale per la Sardegna – Sez. I – sentenza n. 388 del 7.6.2019

Accertamento - Definito con adesione - Condebitori solidali - Impugnabilità - Non Sussiste

L'accertamento può essere definito con adesione anche da uno soltanto dei coobbligati, il che comporta che viene meno la responsabilità solidale del coobbligato ex art 57 del TUIR, essendo nella specie pacifico non solo che è intervenuto l'accertamento con adesione da parte dell'acquirente, ma anche l'integrale estinzione del debito tributario, che quindi non esiste più; con l'ulteriore conseguenza che non può essere promossa una azione per fare valere la insussistenza di un debito tributario che non esisteva più al momento del ricorso, analogamente a quanto avviene nei casi di annullamento in autotutela o comunque di altra causa di cessazione della ragione del contendere, in presenza della quale non può essere invocata la tutela di annullamento di un atto ormai privo di qualsiasi effetto nella realtà giuridica.

3.2. L'autotutela tributaria

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2508 del 1.8.2018

Riscossione - Ruolo esecutivo - Annullamento/correzione dell'atto impositivo illegittimo - Nota del direttore regionale dell'AdE - Natura di atto amministrativo interno - Efficacia emendativa - Non sussiste - Esercizio potere/dovere di autotutela - Legittimità - Sussiste

Gli atti e i provvedimenti amministrativi, tra cui il ruolo formato ai fini della riscossione esattoriale, possono essere emendati attraverso il riesame in autotutela da parte della stessa Amministrazione, che può avere un esito demolitorio qualora si abbia come effetto la rimozione di un provvedimento invalido, ovvero conservativo laddove, a seguito di una rinnovata valutazione, il provvedimento non presenti alcun vizio. Non è annoverabile tra i provvedimenti ad efficacia demolitoria la nota del direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, posto che rientra tra gli atti interni dell'amministrazione finanziaria, privi di efficacia precettiva generale e limitati alle attribuzioni previste in via normativa.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VII – sentenza n. 3121 del 22.10.2018

Disposizioni di carattere generale - Autotutela - Strumento di protezione del contribuente - Potere delle Agenzie fiscali - Criteri

L'autotutela tributaria costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente; il privato può, quindi, sollecitarne l'esercizio segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte, da concludere con un provvedimento espresso.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 1094 del 15.11.2018

Avviso di accertamento - Annullamento in autotutela di atto impositivo e riemissione di nuovo avviso di accertamento - Possibilità di correzione di soli errori formali - Non deve contenere una maggiore imposizione tributaria

L'emissione di un nuovo avviso di accertamento da parte della Pubblica Amministrazione, sostitutivo di un primo atto impositivo annullato in autotutela, per essere legittimo, non deve contenere una maggiore imposizione tributaria rispetto a quella contenuta nell'atto originario, ma solo la correzione di errori formali. Ciò in quanto la pretesa impositiva viene a consolidarsi attraverso l'emissione del primo avviso di accertamento, poi annullato e sostituito.

Nel caso esaminato, col secondo avviso di accertamento, l'Amministrazione aveva operato una modifica sostanziale dell'atto impositivo in origine emesso, operando non una semplice correzione di errore materiale, ma emettendo un nuovo atto impositivo che si sovrapponeva a quello già emanato, in modo illegittimo.

4. La riscossione

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. II - sentenza n. 1518 del 10.8.2018

Riscossione - Iscrizione ipotecaria - Rapporto con pignoramento immobiliare - Modifiche apportate dal d.l. n. 69/2013 (c.d. "Decreto del Fare") - Doppio binario - Limite legale del pignoramento - Non sussiste

Il Decreto del Fare (d.l. n. 69/2013) ha innalzato l'ammontare minimo di debito per il quale l'ente della riscossione può procedere all'esecuzione mediante pignoramento immobiliare ad euro 120.000, ed ha altresì previsto che l'ipoteca può essere iscritta anche se non sono ancora presenti i requisiti del pignoramento. Ne deriva che sussiste un "doppio binario" tra pignoramento ed ipoteca, tale per cui se un contribuente dopo aver ricevuto una cartella di pagamento non adempie e l'importo del debito supera euro 20.000 l'ipoteca può essere iscritta, anche se l'importo minimo per il pignoramento, pari ad euro 120.000, non risulta ancora superato.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1561 del 12.9.2018

Agevolazioni - Domanda di definizione agevolata – d.l. n. 148/2017 - Riconoscimento sussistenza del debito - Verifica legittimità della procedura esecutiva

La presentazione della domanda di definizione agevolata costituisce un riconoscimento della sussistenza del debito fiscale. Ciò attiene, peraltro, al merito del rapporto obbligatorio e non influisce sulla pregiudiziale verifica della legittimità della procedura esecutiva intrapresa mediante la notificazione di atti aventi natura di titolo esecutivo e di precetto.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - sentenza n. 52 del 12.12.2018

Riscossione – Ruolo in corso di giudizio – Interessi – Norma applicabile

Il riferimento alle leggi fiscali contenuto nell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992 deve essere letto nel senso del riferimento alle leggi che regolano la specifica imposta (in questo caso l'IVA). Quindi non occorre che l'art. 60 del d.p.r. n. 633/1972 richiami specificamente l'art. 38-bis della legge IVA, in quanto deve intendersi già richiamato implicitamente tutto il d.p.r. n. 633/1972 (nel caso di specie è stata respinta l'argomentazione dell'Amministrazione fiscale secondo la quale, essendo stato abrogato l'art. 60 del d.p.r. n. 633/1972 che al comma 4 richiamava l'art. 38-bis dello stesso decreto, non si applicherebbe alla quantificazione degli interessi quest'ultima norma, bensì l'art. 44, comma 1, del d.p.r. n. 602/1973 ed il combinato disposto dell'art. 5 della l. n. 29/1961 e dell'art. 1, comma 4, del decreto 21 maggio 2009).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 3580 del 14.12.2018

Riscossione - Aggio esattoriale - Natura retributiva - Sussiste - Parametro della capacità contributiva - Esclusione

La natura retributiva e non tributaria dell'aggio esattoriale esclude il parametro della capacità contributiva e lascia alla discrezionalità del legislatore la fissazione dei criteri di quantificazione del compenso, non essendo irragionevole che, tra questi, sia previsto il criterio territoriale degli indici di esazione, né che una parte del compenso dell'organizzazione esattoriale sia posta a carico del contribuente, anche nel caso in cui quest'ultimo abbia osservato il termine di pagamento della cartella.

Commissione tributaria provinciale di Modena – Sez. II - sentenza n. 269 del 27.5.2019

Prescrizione – Omessa impugnazione della cartella – Nuovo termine di prescrizione – Decorrenza – Tempo necessario a prescrivere – Quello previsto per i singoli tributi (dieci anni per IVA, IRES, IRPEF, imposta successioni, imposta di registro, canone Rai e diritti camera commercio; cinque anni per i tributi locali come TASI, TARI, IMU; tre anni per diritti doganali e bollo auto)

La mancata impugnazione di una cartella di pagamento non significa che il contribuente sia tenuto, a vita, a pagare il debito con il fisco perché dalla notifica della cartella di pagamento inizia a decorrere il termine di prescrizione di durata pari a quello stabilito dalla legge per ogni tributo; in particolare, in assenza di atti interruttivi della prescrizione successivi alla notifica della cartella, i crediti del fisco per IVA, IRES, IRPEF, Imposta successioni, Imposta di registro, canone Rai e diritti camera commercio si prescrivono in dieci anni; i tributi locali (TASI, TARI, IMU ecc.) si prescrivono in cinque anni; il bollo auto e i diritti doganali in tre anni.

4.1. Le cartelle di pagamento

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1315 del 5.7.2018

ICI - Ingiunzione di pagamento - Legittimità - Istanza di autotutela - Diniego - Sindacato del diniego di autotutela - Effetti

È legittima l'ingiunzione di pagamento emessa dalla società che gestisce il servizio di riscossione coattiva delle entrate comunali ove si limiti ad esigere il credito tributario divenuto definitivo a seguito di sentenza di primo grado, sfavorevole al contribuente, passata in giudicato. Il giudizio sul rifiuto di agire in autotutela, diniego ritenuto impugnabile dalla Corte di Cassazione, determina un sindacato unicamente sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria definitiva. Il contribuente può, di converso, prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto (cfr. Cass. nn. 8947/2018 e 7616/2018).

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XIII - sentenza n. 6689 del 11.7.2018

Riscossione - Cartelle di pagamento - Prescrizione - Termini - Individuazione

Il credito tributario, una volta iscritto nei ruoli esattoriali, acquista l'efficacia di titolo esecutivo e, quindi, segue la relativa disciplina anche in tema di prescrizione, discendendone che il termine di prescrizione, relativo ai crediti ormai cristallizzati nel ruolo notificato, è decennale non potendosi applicare ai crediti tributari il termine di prescrizione breve ex art. 2948, n. 4, c.c.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XIII - sentenza n. 6691 del 11.7.2018

Riscossione - Cartella di pagamento - Notificazione - Nella forma della irreperibilità assoluta - Condizioni - Violazione - Insussistenza della notifica

La notifica della cartella di pagamento, allorché l'ufficio impositore sia a conoscenza dell'abitazione, ufficio o azienda del contribuente, deve avvenire nella forma della irreperibilità relativa e non assoluta, secondo il disposto dell'art. 140 c.p.c. in base al quale il messo notificatore provvede ad affiggere l'avviso di deposito presso la porta dell'abitazione, inviare la raccomandata A/R ed af-

figgere l'atto presso la casa comunale. La notifica si intende perfezionata trascorsi dieci giorni dalla spedizione della raccomandata in applicazione analogica dell'art. 8 della l. n. 890/1982, regolante la notifica per posta.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VII – sentenza n. 3750 del 10.9.2018

IRPEF - Cartella di pagamento - Omessa motivazione - Non sussiste

IRPEF - Cartella di pagamento - Nullità per omessa sottoscrizione della cartella - Non sussiste

La cartella esattoriale con cui è richiesto il pagamento di somme dovute in forza di accertamenti fiscali definitivi non è un atto di accertamento, ma un provvedimento applicativo di precedenti avvisi mai impugnati e resi definitivi. La stessa non necessita, quindi, di alcuna motivazione, dovendosi intendere già conosciuta la pretesa fiscale iscritta a ruolo.

La sottoscrizione autografa non rientra tra gli elementi costitutivi della cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-bis d.p.r. n. 600/1973, in quanto è erroneo il presupposto che la sottoscrizione autografa debba considerarsi elemento essenziale di ogni atto amministrativo: infatti costituisce diritto vivente il principio secondo cui l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente prevista dalla legge, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. VII – sentenza n. 801 del 26.9.2018

Riscossione - Rottamazione cartelle - Carichi affidati - Definizione

La legge di conversione del d.l. n. 193/2016 ha esteso la possibilità di estinzione dei carichi ai tutti i ruoli "affidati" agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, aggiungendo, altresì, dopo il comma 13, il comma 13-bis, che chiarisce come "*La definizione agevolata prevista dal presente articolo può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato*". La definizione di carico affidato non può essere limitata soltanto ai ruoli resi esecutivi, ma risulta più ampia comprendendo tutti i ruoli trasmessi e quindi usciti dalla disponibilità dell'ente creditore, in quanto l'affidamento, che presuppone la semplice presenza di un incarico, risulta essere indipendente rispetto all'esecutività del ruolo.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3259 del 9.11.2018

Riscossione - Cartella di pagamento - Motivazione - Interessi - Mancata indicazione del criterio di calcolo seguito - Illegittimità - Sussiste

È illegittima la cartella di pagamento relativamente alla pretesa degli interessi qualora non venga indicato il criterio di calcolo seguito dall'Agente della Riscossione per la determinazione degli stessi, non essendo sufficiente la sola indicazione delle norme prese in considerazione.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. I - sentenza n. 26 del 8.1.2019

Riscossione - Cartella esattoriale - Carichi società estera - Intestazione a legale rappresentante italiano - Nullità - Sussiste

L'intestazione della cartella esattoriale al legale rappresentante in luogo della società appare sprovvista di qualsiasi rilievo giuridico riguardando, al più, scelte organizzativo-procedimentali interne all'Amministrazione che non hanno rilievo per la platea dei contribuenti né per il giudice.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XX - sentenza n. 288 del 17.1.2019

Cartelle di pagamento - Relate di notifica - Produzione copia fotostatica - Validità - Sussistenza

In caso di produzione delle copie delle relate attestanti la notifica delle cartelle di pagamento, le ipotesi di disconoscimento tanto della conformità della copia al suo originale quanto dell'autenticità della sottoscrizione soggiacciono alla disciplina degli artt. 214 e 215 c.p.c. e, pertanto, si danno per riconosciute qualora la parte non le abbia formalmente disconosciute alla prima udienza o nella prima risposta successiva alla loro produzione. Peraltro, la contestazione di conformità non può avvenire con clausole di stile e generiche, ma va operata - a pena di inefficacia - in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XXIV - sentenza n. 611 del 25.1.2019

Riscossione - Cartella esattoriale - Mancata impugnazione - Conseguenze - Prescrizione

La mancata impugnazione della cartella di pagamento produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, senza determinare anche la c.d. conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale ai sensi dell'art. 2953 c.c. Tale ultima disposizione, infatti, si applica esclusivamente alle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, laddove la cartella esattoriale, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato.

Commissione tributaria provinciale di Salerno - Sez. X - sentenza n. 181 del 30.1.2019

Riscossione - Preavviso di fermo amministrativo - Interesse alla tutela giurisdizionale - Sproporzione con il credito vantato - Irrilevanza - Ragioni

Il preavviso di fermo amministrativo rappresenta un atto autonomamente impugnabile rispetto al quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa. Non sono previsti dalla normativa primaria o secondaria dei limiti minimi per disporlo se non quelli indicati dalla nota interna di istruzioni ai concessionari da parte di Equi-

talia che fissava nella misura di 50 euro l'importo al di sotto del quale non era possibile procedere al fermo amministrativo.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. III – sentenza n. 49 del 30.1.2019

Riscossione – Interessi maturati su tributi accertati con sentenza – Iscrizione a ruolo – Sospensione dell'esecutività della sentenza in pendenza del giudizio di cassazione – Conseguenze – Illegittimità della cartella di pagamento

In materia di riscossione delle imposte, nel caso in cui a seguito di errori nella procedura automatizzata di iscrizione a ruolo venga omessa l'iscrizione degli interessi maturati sui tributi richiesti e nell'eventualità ulteriore in cui trattasi di tributi accertati con sentenza di secondo grado la cui esecutività è stata sospesa dalla Commissione tributaria regionale in pendenza del giudizio di cassazione, la cartella di pagamento contenente la richiesta di pagamento degli interessi, come sopra definiti, va dichiarata illegittima e conseguente annullata, poiché la sospensione ha valore fino al deposito della decisione della Corte di Cassazione e, quindi, in tale periodo non può essere consentita l'emaneazione di un'ulteriore cartella, connessa e derivata dalla iscrizione a ruolo che è oggetto del giudizio di legittimità, e motivata dalla incompletezza della iscrizione a ruolo delle maggiori imposte IRES per un errore "ab origine" commesso dall'Agenzia delle Entrate.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 836 del 19.2.2019

Riscossione - Cartella esattoriale definitiva - Prescrizione dei crediti accertati - Termine quinquennale

La cartella esattoriale divenuta definitiva per mancata impugnazione non è equiparabile al giudicato ed i crediti ivi accertati sono soggetti al termine di prescrizione quinquennale e non decennale.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. II - sentenza n. 11 del 26.2.2019

Cartelle esattoriali - Iscrizione a ruolo di debiti – Compensazioni inesistenti - Accollo da parte di soggetto terzo - Indebita duplicazione

È erronea la richiesta esattoriale di pagamento di somme indebitamente compensate quando l'atto di recupero non tiene conto della circostanza che, a seguito di dette compensazioni, l'esattore non ha provveduto a sgravare il ruolo di somme di pari importo, ma solo di somme inferiori cosicché l'atto di recupero genera una duplicazione d'imposta.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 264 del 26.2.2019

Riscossione - Cartella di pagamento - Concessionario - Notificazione diretta - Ammissibilità

Conformemente alla sentenza della Corte cost. n. 175/2018, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con

avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.p.r. n. 602/1973, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. III - sentenza n. 21 del 4.3.2019

Cartella di pagamento - Rottamazione - Rateizzazione - Insufficienza pagamento sorte

Con la rottamazione la cartella esattoriale deve essere pagata nella sua interezza cioè sorte, interessi moratori ed oneri di riscossione. Ciò trova conferma nell'art. 6 del d.l. n. 193/2016 e ne consegue la legittimità della richiesta di pagamento formulata dall' ufficio.

Commissione tributaria provinciale di Avellino - Sez. IV - sentenza n. 255 del 18.3.2019

Riscossione - Cartella esattoriale - Sottoscrizione - Necessità - Non sussiste

Ai sensi del disposto dell'art. 25 del d.p.r. n. 602/73, non è prevista la sottoscrizione da parte dell'esattore della cartella esattoriale predisposta secondo il pertinente modello approvato con decreto ministeriale, dovendosi riconoscere l'essenzialità dell'autografia della sottoscrizione degli atti amministrativi ai soli casi espressamente previsti dalla legge. Conseguentemente la mancata sottoscrizione non comporta l'invalidità della cartella esattoriale, rappresentazione esterna del ruolo ed atto amministrativo assistito da presunzione di legittimità.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 1981 del 3.4.2019

Riscossione - Notifica cartella di pagamento - Incompletezza - Querela di falso

Va respinta l'eccezione di parte con cui si deduce l'incompletezza della cartella oggetto di notifica per mancanza di alcune pagine o fogli, laddove ad essa non segua apposita querela di falso, diretta a contestare proprio la relazione di notificazione redatta dal messo notificatore. In tal caso non può ritenersi operante l'inversione dell'onere della prova circa la completezza dell'atto notificato spettando al contribuente provare le eccepite carenze con la presentazione di querela di falso. In mancanza di tale querela, l'attestazione di eseguita consegna della copia dovrà ritenersi riferibile all'avvenuta consegna della copia completa dell'atto. Ciò in ossequio al combinato disposto degli artt. 137, comma 2, c.p.c. e 148 c.p.c.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. II - sentenza n. 1988 del 3.4.2019

Riscossione - Intimazione di pagamento - Prescrizione decennale - Cartelle - Imposta di registro

È tempestiva e, quindi, pienamente legittima l'intimazione di pagamento notificata al contribuente entro i dieci anni dall'avvenuta notifica della prodromica cartella di pagamento laddove il credito in essa portato, compiutamente descritto nell'atto, afferisca l'iscrizione a ruolo dell'omesso pagamento dell'imposta di registro. Tale credito fiscale, come affermato dalla giurisprudenza di Cassazione (Cass. n. 17060/2010) si prescrive, infatti, nel termine di dieci anni ai sensi di quanto espressamente stabilito dall'art. 78 del d.p.r. n. 131/1986.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 341 del 8.4.2019

Riscossione tributi locali - Validità della notifica della cartella di pagamento effettuata direttamente dall'Agente della riscossione - Sussiste - Validità dell'allegato privo di firma digitale - Sussiste

Ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 8 c.p.c., il sistema di notifica della cartella esattoriale a mezzo PEC risulta espressamente previsto dall'art. 26 del d.p.r. n. 603 del 1972, così come modificato dall'art. 38, comma 4, lett. b), del d.l. 31.5.2010, n. 78. La lettura combinata dei suindicati testi normativi dà vita ad un sistema regolatorio concluso, contraddistinto dalla dignità giuridica di disciplina normativa speciale alla stregua della quale la notifica viene effettuata direttamente dall'Agente della riscossione, utilizzando il proprio indirizzo PEC e i propri terminali informatici, senza dover ricorrere agli ufficiali giudiziari o ad altro pubblico ufficiale terzo, e si intende perfezionata nel momento in cui il messaggio di posta elettronica viene reso disponibile dal gestore nella casella di posta del destinatario; ciò a prescindere dall'effettiva lettura da parte di quest'ultimo. È valida la notifica via PEC, senza intermediazione di soggetto abilitato, della cartella di pagamento, anche se l'allegato (contenente la cartella) al messaggio di trasmissione telematica al contribuente, risulti in formato Pdf, privo di firma digitale.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 3040 del 16.5.2019

Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica

In materia di notifica della cartella di pagamento, laddove la notifica sia effettuata mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento - e non nelle forme di notifica degli atti giudiziari - l'Agente della riscossione può provvedervi direttamente.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 1584 del 20.5.2019

Riscossione - Cartella di pagamento - Correzione a mezzo PEC - Contraddittorietà - Sussiste

È contraddittorio il comportamento dell'Agente della riscossione il quale pretende una determinata somma con cartella - titolo esecutivo e, successivamente, rettifica il reale debito di competenza con comunicazione, a mezzo PEC informativa, trattandosi di prassi che può prestarsi ad abusi.

4.1.1. Gli interessi

Commissione tributaria provinciale di Genova - Sez. I - sentenza n. 1003 del 19.9.2018

Riscossione - Avviso di intimazione - Obbligo di motivazione - Esplicitazione del criterio di calcolo degli interessi - Necessità

Il criterio di calcolo degli interessi deve essere chiaramente esplicitato nella motivazione dell'avviso di intimazione, non essendo onere del contribuente l'effettuazione di complessi calcoli matematici finalizzati alla verifica della correttezza dell'operato dell'Agente della riscossione.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VII - sentenza n. 800 del 26.9.2018

Riscossione - Interessi moratori - Obbligazione autonoma - Sussiste

Se la prescrizione dei crediti erariali è *ab origine* decennale, non può dirsi lo stesso per le sanzioni e gli interessi in quanto, anche in materia tributaria, l'obbligazione relativa agli interessi è legata da un vincolo di accessorietà all'obbligazione principale solo nel momento genetico, ma, una volta sorta, è autonoma, sicché le relative vicende rimangono indipendenti dal debito per l'imposta. Il debito del contribuente relativo agli interessi già maturati integra, pertanto, un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale, soggiacendo alla prescrizione quinquennale fissata dall'art. 2948, n. 4, c.c.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 65 del 23.1.2019

Riscossione - Ritardata liquidazione del rimborso IVA infrannuale - Spettanza degli interessi anatocistici e della rivalutazione - Diversità dei presupposti per il loro riconoscimento

Ai sensi del disposto dell'art. 1283 c.c., il giudice può condannare al pagamento degli interessi sugli interessi solo ove accerti che, alla data della domanda giudiziale, erano già scaduti gli interessi principali (sui quali calcolare gli interessi secondari) e, cioè, che il debito era esigibile ed il debitore in mora, ovvero che vi fosse una specifica domanda giudiziale del creditore o la stipula di una convenzione posteriore alla scadenza degli interessi.

Nel caso esaminato, la richiesta di pagamento degli interessi anatocistici sull'importo chiesto a rimborso è stata accolta dai giudici poiché dal ricorso si evinceva che la relativa domanda era stata proposta nell'atto introduttivo del giudizio tributario, avente ad oggetto il rimborso d'imposta.

I giudici, invece, non avendo il contribuente fornito adeguata prova al riguardo, non hanno accolto la richiesta di rivalutazione monetaria in quanto, nel caso di ritardato adempimento di una obbligazione pecuniaria, può liquidarsi il danno da svalutazione monetaria, sempre che il creditore deduca e dimostri che un tempestivo adempimento gli avrebbe consentito di impiegare il denaro in modo tale da elidere gli effetti dell'inflazione e salva l'applicazione - imposta dalla specificità della disciplina dell'obbligazione tributaria - di un particolare rigore nella valutazione del materiale probatorio.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 258 del 12.3.2019

Cartella di pagamento - Obbligo di riportare in dettaglio il criterio di calcolo degli interessi - Sussiste

In caso di mancata indicazione delle modalità di calcolo degli interessi, dell'indicazione del capitale e del tasso di interesse applicato, la cartella di pagamento può essere legittimamente impugnata perché il contribuente deve essere messo nelle condizioni di comprenderne il contenuto, le motivazioni, le causali e le voci riportate nella cartella di pagamento. Pertanto, la mancata indicazione del dettaglio del calcolo degli interessi addebitati sulla cartella di pagamento ricevuta, integra un difetto di motivazione che rende nulla la stessa, con effetti consequenziali anche in ordine alle relative sanzioni.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 417 del 17.6.2019

Tributi in genere - Interessi - Obbligazione - Accessorietà - Autonomia dall'obbligazione relativa all'imposta - Prescrizione - Conseguenze

Anche in materia tributaria l'obbligazione relativa agli interessi è legata da un vincolo di accessorialità all'obbligazione principale solo nel momento genetico, ma, una volta sorta, è autonoma, sicché le relative vicende rimangono indipendenti dal debito per l'imposta, per cui il debito (nella specie, del contribuente) relativo agli interessi già maturati integra un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale, soggiacendo alla prescrizione quinquennale prevista dall'art. 2948, n. 4, c.c.

4.1.2. La rateizzazione

Commissione tributaria provinciale di Rieti - Sez. I - sentenza n. 54 del 24.7.2018

Riscossione - Cartella di pagamento - Procedura esecutiva - Istanza di rateizzazione di pagamento - Diniego dell'Agenzia delle Entrate - Notifica del preavviso di rigetto - Rinnovazione dell'istanza - Legittimità - Sussiste

Nell'ambito della procedura esecutiva, la richiesta di rateizzazione di pagamento - presentata entro il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale e rinnovata a seguito di preavviso di rigetto da parte dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione - deve essere accolta attesa la persistente validità del procedimento amministrativo originariamente instaurato anche a seguito della rinnovazione della istanza con cui il ricorrente ha sanato le irregolarità dell'atto originario. In tal caso, pertanto, deve essere annullato il diniego di dilazione emesso dall'Amministrazione finanziaria.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. V – sentenza n. 1914 del 30.10.2018

Riscossione - Ruolo per somme ripartite in più rate su richiesta del debitore - Requisiti - Onere della prova del possesso dei requisiti - È a carico del contribuente

Il contribuente che richiede il beneficio della rateazione previsto dall'art. 19 del d.p.r. 29.9.1973, n. 602, con applicazione di una norma derogatoria della disciplina generale, è onerato della prova della ricorrenza dei presupposti oggettivi per la sua concessione.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 2035 del 19.11.2018

IVA - Art. 3-bis, d.lgs. n. 462/1997 - Mancato pagamento rate successive di un debito di imposta - Effetti

L'effetto pregiudizievole dell'omesso o tardivo pagamento delle rate successive ha effetti su quanto ancora dovuto dal soggetto privato non sussistendo ipotizzabili ulteriori effetti negativi sulle rate corrisposte tempestivamente (nella specie si è ritenuta legittima la decadenza dalla rateazione con iscrizione a ruolo del debito residuo oltre interessi e sanzioni sulle residue rate nella misura ordinaria del 30%).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. V - sentenza n. 2423 del 17.4.2019

Accertamento - Rateizzazione - Pagamento ritardato - Decadenza - Esclusione - Ipotesi

In tema di rateizzazioni, il ritardato pagamento della prima rata di debito, ai sensi dell'art. 3-bis del d.lgs. n. 462/1997, comporta la decadenza dalla rateizzazione, ma ove il ritardo si esprime in limiti temporali davvero particolarmente esigui, tale circostanza può indurre a ritenere la sussistenza di un mero errore scusabile, tale da giustificare la condotta del contribuente. Nel caso di specie il contribuente aveva pagato la rata con tre giorni di ritardo perché il consulente, per un mero errore materiale, aveva ritenuto che la comunicazione di irregolarità fosse stata ricevuta tre giorni dopo da quella effettiva.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 2459 del 18.4.2019

Riscossione - Intimazione di pagamento - Cartelle di pagamento sottese - Definizione agevolata - Adesione e pagamento - Intimazione - Illegittimità

È illegittima l'intimazione di pagamento notificata nonostante il contribuente, relativamente alle cartelle sottese, avesse presentato istanza di definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 193/2016 e successivamente estinto il proprio debito per intervenuto pagamento a seguito di rateizzazione.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXII - sentenza n. 6880 del 11.6.2019

Riscossione - Cartella di pagamento - Istanza di rateazione - Effetti - Atto interruttivo della prescrizione

La presenza di provvedimenti di rateazione, concessi dall'Agente della riscossione su richiesta dei contribuenti con conseguente pagamento delle rate pattuite, neutralizza le eccezioni sollevate dai ricorrenti in sede di impugnazione degli estratti di ruolo aventi ad oggetto il difetto di notifica delle cartelle di pagamento e/o l'avvenuta prescrizione della pretesa erariale. Infatti, se è vero che di per sé in materia tributaria non può costituire acquiescenza da parte del contribuente l'aver chiesto ed ottenuto, senza riserva alcuna, la rateizzazione degli importi indicati nelle cartelle di pagamento, nondimeno il riconoscimento del debito comporta, in ogni caso, l'interruzione del decorso del termine di prescrizione e si pone, quindi, in maniera incompatibile con l'eccezione del contribuente di non avere mai ricevuto notifica delle cartelle stesse.

4.1.3. Il nuovo Ente "Agenzia delle Entrate - Riscossione"

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXXII - sentenza n. 8749 del 25.7.2018

Riscossione - Attività - Atti adottati da Equitalia S.p.A. prima della propria estinzione - Notificati successivamente dalla nuova società - Validità - Sussistenza - Ragioni

L'art. 1 del d.l. n. 193/2016 (convertito in l. n. 255/2016), che ha estinto la società Equitalia contestualmente istituendo l'Ente pubblico economico, denominato "Agenzia delle Entrate-Riscossione", quale successore a titolo universale della società estinta, ha realizzato una vicenda semplicemente evolutivo-modificativa dell'originario soggetto giuridico in un nuovo assetto organizzativo e con nuova personalità giuridica, atteso che la sostituzione della società Equitalia con l'ente pubblico economico "Agenzia delle Entrate - Riscossione" ha comportato che quest'ultimo abbia preso il posto di quello estinto per continuarne l'attività. Pertanto persistono la validità e l'efficacia di tutti gli atti che Equitalia S.p.A. aveva in precedenza legittimamente adottato, nella titolarità dei quali si è *ex lege* surrogato il nuovo ente. Fattispecie nella quale la Ctp ha affermato che l'atto perfezionato dalla società Equitalia prima della sua estinzione, sebbene notificato successivamente, conserva la propria efficacia e produce i propri effetti in capo all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, conformemente alla regola generale per cui l'estinzione della società che aveva emanato l'atto, di cui il successore a titolo universale intenda avvalersi, non è causa di caducazione dell'atto stesso.

4.2. Gli estratti di ruolo

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 2315 del 16.7.2018

Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica - Onere della prova - Efficacia probatoria dell'estratto di ruolo - Criteri

La notifica della cartella di pagamento è provata con la produzione dell'avviso di ricevimento del plico inviato a mezzo del servizio postale contenente l'estratto di ruolo, rappresentativo della cartella contenuta nel plico stesso e del ruolo. L'efficacia probatoria dell'estratto di ruolo è subordinata alla condizione che sia riprodotta "letteralmente" la parte del ruolo relativa al contribuente e che sia munito dell'attestazione della conformità di tale parte all'originale del ruolo.

4.3. L'acquiescenza

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. VI - sentenza n. 3220 del 26.7.2018

Provvedimento irrogazione sanzioni - Pagamento - Acquiescenza - Non sussiste

Il pagamento delle sanzioni o dei tributi controversi non assume il significato di acquiescenza preventiva ovvero, in caso di già avvenuta proposizione del ricorso, di una rinuncia all'impugnazione dell'atto, essendo ben possibile che tale pagamento sia semplicemente ispirato dall'interesse ad evitare di subire una esecuzione coattiva o comunque altre conseguenze pregiudizievoli legate alla debenza tributaria. Invero la rinuncia, da parte del contribuente, a contestare le ragioni del fisco deve essere manifestata mediante una dichiarazione espressa, ovvero mediante un comportamento concludente assolutamente inequivoco.

5. Le garanzie del credito tributario

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. II - sentenza n. 1562 del 12.9.2018

Riscossione - Iscrizione ipotecaria su beni conferiti in un fondo patrimoniale - Applicabilità del relativo regime anche alle obbligazioni tributarie - Condizioni - Onere della prova a carico del debitore

L'art. 170 c.c. dispone che "l'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può aver luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia". La Suprema Corte, con sentenza 9.11.2016, n. 22761, ha chiarito che "in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, ma grava sul debitore che intendeva avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore".

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. XIV - sentenza n. 3855 del 18.9.2018

Riscossione coattiva delle imposte - Iscrizione ipotecaria - Notifica dell'intimazione - Non necessita - Omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale - Nullità

L'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 non costituisce atto dell'espropriazione forzata, e può pertanto essere effettuata senza la previa notifica dell'intimazione di cui al precedente art. 50, comma 2; ma in ossequio al principio del contraddittorio endoprocedimentale deve essere preceduta, pena la sua nullità, dalla comunicazione e dalla concessione di un termine di trenta giorni concesso al contribuente per il pagamento o la presentazione di osservazioni.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. VIII - sentenza n. 4009 del 25.9.2018

Omessa impugnazione della cartella di pagamento - Comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria - Legittimità

L'omessa tempestiva impugnazione della cartella di pagamento determina la definitività della pretesa tributaria e l'impossibilità di impugnare la conseguente comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria. Invero in difetto di rituale e tempestiva impugnazione della cartella di pagamento, il rapporto tributario viene fissato - in modo definitivo e non più contestabile - dall'atto impositivo, ed il ricorso per impugnare la conseguente comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria non è idoneo a riaprire un termine scaduto per contestare un rapporto ormai esaurito.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3668 del 27.12.2018

Disposizioni di carattere generale - Transazione fiscale - Iscrizione di ipoteca volontaria a garanzia del credito - Imposta ipotecaria ed imposta di bollo - Esenzione - Sussiste

In caso di iscrizione ipotecaria volontaria a garanzia del debito oggetto di transazione fiscale non sono dovute l'imposta ipotecaria e l'imposta di bollo in quanto l'iscrizione è stata eseguita in favore, e quindi a vantaggio e nell'interesse dello Stato, ragion per cui si applica l'esenzione.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. II - sentenza n. 114 del 21.2.2019

Riscossione - Iscrizione ipotecaria sugli immobili del debitore - Legittimità - Sussiste - Previa notifica dell'intimazione al pagamento - Necessità - Non sussiste

In materia di iscrizione ipotecaria sugli immobili del debitore, il disposto normativo dell'art. 50, comma 2, posto a tutela del contribuente nei confronti della procedura esecutiva immobiliare non può applicarsi, trattandosi di iscrizione di ipoteca legale finalizzata alla misura cautelare di garanzia del credito erariale e la cui esperibilità è condizionata al solo trascorrere dei sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, come previsto dall'art. 50, comma 1, del d.p.r. n. 602 del

1973. L'iscrizione di ipoteca legale, così come il fermo amministrativo, non soggiacciono alle prescrizioni dell'art. 50, comma 2, del decreto citato. L'iscrizione ipotecaria non rappresenta, infatti, un atto del procedimento di espropriazione forzata, bensì la precede.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 694 del 16.5.2019

Processo tributario – Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Preventiva comunicazione – Necessità – Sussiste

La l. n. 241 del 1990 all'art. 21 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente. Ciò sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (Cass., SS.UU., sentenza n. 19667 del 18.9.2014).

6. I termini

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VI – sentenza n. 1273 del 3.7.2018

Accertamento imposte - Termini per l'accertamento tributario - Raddoppio ex artt. 43 d.p.r. n. 600/1973 e 57 d.p.r. n. 633/1972 - Presupposti - Denuncia penale - Presentazione entro i termini per l'accertamento - Necessità - Esclusione - Modifiche apportate dalla l. n. 208/2015 - Avviso di accertamento già notificato - Irrilevanza - Fondamento

In tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del d.p.r. n. 600/1973 per l'IRPEF e 57 del d.p.r. n. 633/1972 per l'IVA, nella versione applicabile "*ratione temporis*", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208/2015 attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. I – sentenza n. 1452 del 16.7.2018

Accertamento imposte - Notificazione - Computo dei termini - Raddoppio dei termini - Va effettuato secondo le norme in vigore al momento della notificazione

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsti dall'art. 43, d.p.r. 29.9.1973, n. 600, e art. 57, d.p.r. 26.10.1972, n. 633, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che obbligano alla presentazione di denuncia penale.

La nuova disciplina del raddoppio dei termini è stata introdotta dal d.lgs. 5.8.2015, n. 128, art. 2, entrato in vigore il 2.9.2015, e dalla l. 28.12.2015, n. 208, art. 1, commi da 130 a 132 ed opera nei termini chiariti dalla Suprema Corte con la sentenza 9.8.2016, n.16728. Con detta sentenza viene affermato che se gli avvisi non sono stati ancora notificati al contribuente fino al 2.9.2015 i termini di decadenza applicabili sono quelli previsti dalla l. 28.12.2015, n. 208, art. 1, comma 132 (il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini), se, invece, gli avvisi risultano notificati prima del 2.9.2015, si applica la disciplina di cui al d.lgs. 5.8.2015, n. 128, con il previsto raddoppio dei termini di decadenza a prescindere dalla comunicazione della notizia di reato all'Autorità Giudiziaria.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 3235 del 26.7.2018

Cartella di pagamento – Impugnazione – Termini

Nel caso in cui un atto impositivo venga impugnato in sede giurisdizionale, il credito erariale accertato nella sentenza che definisce l'impugnazione dell'atto impositivo soggiace al termine prescrizione decennale, atteso che il titolo in base al quale viene intrapresa l'esecuzione non è più l'atto originario, ma la sentenza che ne ha confermato la legittimità.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 3604 del 5.9.2018

Aiuti e/o agevolazioni di Stato – Decadenza dell'azione di recupero ex d.l. 15.2.17, n. 10 – Termine ordinario di prescrizione

In tema di recupero di aiuti di Stato, il relativo credito erariale è soggetto al termine ordinario di prescrizione di cui all'art. 2946 c.c., ovvero in dieci anni, termine idoneo a garantire sia l'interesse pubblico sotteso all'azione di recupero, sia l'interesse privato teso ad evitare l'esposizione ad iniziative senza limiti di tempo. Non trova applicazione il termine quinquennale di cui all'art. 43, d.p.r. n. 600/73 sia perché contrastante col principio di effettività giuridica del diritto comunitario, sia perché l'azione di recupero di aiuti di Stato è vicenda giuridica diversa dal potere di accertamento in materia fiscale.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VI – sentenza n. 3767 del 12.9.2018

Condono - Adesione del contribuente - Elisione totale o parziale del debito del contribuente - Sussiste - Crediti del contribuente nei confronti del Fisco - Potere di accertamento e contestazione dell'ufficio - Sussiste - Adesione al condono (art. 9, comma 10, l. n. 289 del 2002) - Proroga biennale - Non sussiste

L'adesione del contribuente al condono fiscale elide in tutto o in parte il debito tributario. Nell'ipotesi in cui il contribuente aderisca al condono (art. 9, comma 10, l. n. 289 del 2002) non opera nei suoi confronti la proroga biennale dei termini di accertamento prevista dall'articolo 10 della citata legge. Diversamente argomentando, il contribuente resterebbe esposto all'incertezza in ordine alla definizione dei propri rapporti tributari.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 3786 del 12.9.2018

Tassa auto - Cartella di pagamento - Termine triennale di decadenza del tributo

A mente dell'art. 5 del d.l. n. 953/1982, è sufficiente che entro il termine triennale da quando è sorto il presupposto dell'imposta, l'Amministrazione abbia fatto valere le proprie ragioni mediante la notifica dell'avviso di accertamento, essendo indifferente che nel medesimo termine triennale si debba procedere anche alla riscossione degli importi.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. X – sentenza n. 3808 del 14.9.2018

Credito erariale - Soggetto a prescrizione decennale e non quinquennale

Il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo, è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale, bensì nell'ordinario termine di prescrizione decennale, a meno che la legge disponga diversamente.

Commissione tributaria provinciale di Rimini – Sez. I – sentenza n. 283 del 5.10.2018

Accertamento – Attività finanziarie detenute nei paesi *black list* – Mancata compilazione del quadro RW – Presunzione di redditi sottratti a tassazione – Applicabilità del raddoppio dei termini prevista dal comma 2-bis dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009 per gli anni d'imposta antecedenti il 2009 – Non sussiste

Violazioni previste dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 4 del d.l. n. 167/1990 - Applicabilità del raddoppio dei termini prevista dal comma 2-ter dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009 – Sussiste

Le disposizioni previste dai commi 2 e 2-bis dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009, riferendosi ad accertamenti basati sulla presunzione di evasione, non possono trovare applicazione retroattiva nell'accertamento riguardante annualità precedenti all'entrata in vigore della legge stessa. Il raddoppio dei termini per l'accertamento stabilito dal comma 2-bis dell'art. 12, infatti si pone in contrasto con il principio di carattere generale, stabilito dal comma 3 dell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente. La previsione dettata dal comma 2-ter dello stesso art. 12 è, invece, da intendersi alla stregua di norma procedurale, che dispone la dilatazione dei termini di accertamento delle violazioni

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 3160 del 30.10.2018

Accertamento - Termini - Raddoppio - Società a responsabilità limitata - Socio procuratore speciale della società - Insussistenza di elementi per denuncia penale - Estensione del raddoppio del termine in capo al socio procuratore - Applicabilità

Il raddoppio dei termini, applicato alla compagine sociale di una società a responsabilità limitata, si estende al procuratore speciale della società anche se non si configurano nei suoi confronti elementi per una denuncia penale.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IV - sentenza n. 2118 del 29.11.2018

Scissione della società - Responsabilità debitoria antecedente alla scissione - Soggetti obbligati - Cartella di pagamento - Notifica - Termini - Normativa applicabile

In tema di società, per i debiti fiscali della società stessa relativi ai periodi di imposta anteriori alla scissione rispondono solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti. Nella ipotesi di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 1, comma 163, l. n. 296/2006).

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. II - sentenza n. 1142 del 30.11.2018

Riscossione - Cartella di pagamento - Insinuazione al fallimento - Interruzione termini prescrizione - Sussiste

La presentazione delle istanze per l'insinuazione del credito nel passivo fallimentare da parte dell'Agenzia della Riscossione, equiparabile all'atto con cui si inizia un giudizio, determina l'interruzione della prescrizione, con effetti permanenti fino alla chiusura della procedura concorsuale in applicazione del principio generale fissato dall'art. 2945, comma 2, c.c.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2833 del 11.12.2018

Dichiarazione tributaria - Provviste finanziarie estere - Repubblica di San Marino - Omessa compilazione di quadro RW - Presunzione di evasione fiscale - Sussiste - Raddoppio dei termini di accertamento - Consegue

È costituzionalmente compatibile ed ammissibile il raddoppio dei termini recato dal d.l. n. 78/2009 e la presunzione di evasione fiscale ad essa correlata per le provviste estere. Ne deriva la sanzionabilità del contribuente per violazione dell'obbligo di comunicazione mediante compilazione del quadro RW della dichiarazione tributaria per le disponibilità finanziarie detenute all'estero (nel caso di specie presso un istituto di credito nella Repubblica di San Marino) delle quali non sia stata data tempestiva contezza all'Amministrazione finanziaria in violazione di obblighi tributari e anticiclaggio.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. II - sentenza n. 1501 del 19.12.2018

Quote ammortamento - Deduzioni frazionata - Decadenza accertamento - Decorrenza

In caso di deduzione frazionata delle quote di ammortamento, il termine di decadenza per l'accertamento tributario decorre dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e l'ammontare è stato iscritto a bilancio; a nulla rilevando il frazionamento successivo in quote di ammortamento.

Commissione tributaria provinciale di Bergamo - Sez. III - sentenza n. 79 del 9.1.2019

Accertamento - Autonomia dei periodi di imposta - Costi frazionati su più esercizi - Termine decadenza accertamento

In ipotesi di costi a deducibilità frazionata su più esercizi, il termine decadenza per l'accertamento ex art. 43, d.p.r. n. 600/1973 decorre dall'anno in cui è stato iscritto in bilancio il valore da ripartire.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XII - sentenza n. 95 del 14.1.2019

Accertamento - Raddoppio dei termini - Notitia criminis - Obbligo di presentazione entro la scadenza del termine ordinario previsto per gli accertamenti - Sussiste

Il cd. "raddoppio dei termini" per la rettifica e per l'accertamento ha luogo solo quando la presentazione della denuncia penale avviene entro la scadenza del termine ordinario previsto per l'esercizio dell'attività accertativa dell'ufficio, in base alle diverse previsioni ai fini IVA ed imposte dirette.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. I - sentenza n. 344 del 8.2.2019

Accertamento - Società estinta ante 13.12.2014 - Postergazione della cessazione ai fini fiscali - Insussistenza - Carenza di legittimazione - Sussiste - Successione degli ex soci

Per quanto riguarda la società che abbia chiesto ed ottenuto la cancellazione dal Registro delle imprese prima del 13.12.2014, non trova applicazione la postergazione quinquennale dell'effetto estintivo introdotta dall'art. 28, d.lgs. n. 175/2014 e, quindi, la società non potrà essere destinataria diretta di alcun atto impositivo, né, ove lo fosse, potrebbe agire in giudizio, in quanto legittimati processualmente sarebbero solo gli ex soci nella qualità di successori *sui generis*, senza litisconsorzio. Ne deriva che gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società estinta sono illegittimi.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. XXX - sentenza n. 595 del 11.2.2019

Accertamento - Attività - Termini di decadenza - Raddoppio per ipotesi di reato - Inapplicabilità nel caso di infedele patrocinio del consulente

In tema di accertamento tributario, l'atto impositivo, ai sensi dell'articolo 43 del d.p.r. n. 600/73, nella versione vigente prima della modifica apportata dall'art. 37, comma 24, del d.l. n. 223/2006 (convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248) deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. La previsione del raddoppio dei termini nel caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale, introdotta nel terzo comma del richiamato articolo dall'art. 37, comma 24, non può essere applicata, anche se vigente al momento dell'accertamento, nei confronti del contribuente vittima e non autore di fatti penalmente rilevanti consumati dal suo consulente.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. III - sentenza n. 411 del 25.3.2019

Accertamento - Estinzione della società - Effetto - Decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione - Applicazione

L'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, ha previsto, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, che l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese. Tale norma non ha effetto retroattivo, e non si applica alle società che abbiano presentato richiesta di cancellazione al Registro delle imprese prima del 13/12/2014, data di entrata in vigore del provvedimento.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 59 del 1.4.2019

Accertamento imposte - Estero - Capitali - Regime fiscale privilegiato - Interessi - Ripresa tassazione - Sussiste - Raddoppio termini accertamento - Legittimità

Trattasi di accertamento anno 2009 inerente capitale e interessi su somme investite all'estero. Da sentenza penale passata in giudicato emerge che dette somme sono state destinate al profitto degli intermediari finanziari imputati nel processo e sottratte alla disponibilità della parte. La ripresa a tassazione degli interessi da parte dell'ufficio è legittima in quanto da dichiarazioni rese dalla parte stessa ne viene riconosciuta la percezione a tutto il 2011. L'art. 12 del d.l. n. 78/2009 contiene una presunzione secondo la quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati a regime fiscale privilegiato (nel caso di specie la Svizzera) si presumono costituite ai fini fiscali mediante redditi sottratti a tassazione. La stessa norma prevede il raddoppio dei termini per l'accertamento e quest'ultima ha natura procedimentale in quanto non viene previsto un nuovo tributo, ma si riconoscono all'ufficio più penetranti poteri di controllo sui contribuenti con capitali all'estero e consente controlli anche per le annualità pregresse.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. II – sentenza n. 344 del 29.4.2019

Notifica dell'atto di riscossione ad uno solo dei condebitori - Decadenza dell'Agente dal diritto alla riscossione - Non sussiste

La cartella di pagamento validamente notificata solo ad alcuni condebitori spiega, nei loro confronti, tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti tra l'Agente della riscossione e gli altri condebitori, cui non sia stato notificato o sia stato invalidamente notificato, lo stesso, benché inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti, determina pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'Agente dal diritto alla riscossione, consentendogli di procedere alla notifica, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1473 del 9.5.2019

Accertamento - Termini - Raddoppio - Società a responsabilità limitata - Estensione del raddoppio dei termini in capo ai soci - Sussiste

L'accertamento emesso nei confronti della società, per effetto del trascinamento, estende i suoi effetti anche ai soci, a prescindere dalla notizia di reato nei loro confronti perché gli stessi, e la loro capacità contributiva, sono intimamente connessi, quasi organicamente alle sorti della società. Dimostrata, quindi, l'imputazione dei maggiori redditi in capo ai soci, anche questi sono soggetti al raddoppio dei termini.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IX – sentenza n. 3024 del 16.5.2019

Accertamento – Raddoppio dei termini – IRAP

La disciplina del raddoppio dei termini – prevista in presenza di contestazioni penalmente rilevanti – si applica laddove ricorrano seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, ferma l'irretroattività degli effetti della riforma del 2016 agli avvisi di accertamento già notificati prima della sua entrata in vigore. La disciplina del raddoppio dei termini non riguarda l'IRAP, in quanto è un'imposta per la quale non sono previste sanzioni penali.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XXIV – sentenza n. 1684 del 27.5.2019

Riscossione - Prescrizione - Fallimento - Istanza di ammissione al passivo - Interruzione del termine - Chiusura del fallimento - Ripresa del termine

La dichiarazione di fallimento non interrompe la prescrizione, ma tale effetto è ottenuto dalla presentazione dell'istanza di ammissione al passivo; i relativi termini prescrizionali ricominciano a decorrere dalla data di chiusura del fallimento.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. VI – sentenza n. 378 del 27.5.2019

Accertamento ICI - Decadenza del Comune dal potere di accertare il tributo

Dispone il comma 337 dell'art. 1 della l. 30.12.2004, n. 311 che “ le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del Comune di cui al comma 336 producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1 gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal Comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1 gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune.” Tale deroga deve essere intesa con riferimento esclusivamente alla decorrenza dell'obbligazione tributaria e non già alla retroattività del potere di accertamento dell'ente impositore; il termine decadenziale rimane regolato, pertanto, dall'art. 1, comma 161, del d.lgs n. 296/2006.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 391 del 5.6.2019

Accertamento tributario (nozione) - Avviso di accertamento - Termini di decadenza - Raddoppio - Condizioni - Obbligo di denuncia penale - Sufficienza - Motivazione - Necessità - Esclusione

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006 deriva dal mero riscontro di fatti oggettivi comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale o dall'accertamento del reato, non essendo nemmeno necessario che l'Agenzia delle Entrate sia obbligata a motivare sul punto, in quanto l'applicazione del prolungamento dei termini opera obiettivamente e non dipende da alcuna determinazione discrezionale.

Commissione tributaria provinciale di Belluno – Sez. I – sentenza n. 21 del 7.6.2019

Accertamento – Potere degli uffici – Termini – Decadenza – Decorrenza – Dall'annualità di contabilizzazione e deduzione – Sussiste

In tema di ammortamento dei beni ammortizzabili e relativa deducibilità ai fini delle imposte dirette, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata la dichiarazione in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, rispetto alla quale sorgono i presupposti del diritto alla deduzione, a ciò non ostando il principio di autonomia dei periodi di imposta, che non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie ma destinate a ripercuotersi su annualità successive, e non potendo il contribuente essere esposto all'azione del Fisco per un periodo eccessivamente dilatato.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 1833 del 10.6.2019

Accertamento - Raddoppio dei termini - Funzione afflittivo/punitiva - Non sussiste

L'assoggettamento a un termine più lungo di accertamento fiscale in caso di denuncia per ipotesi di reato, non svolge una funzione afflittivo-punitiva o sanzionatoria di un fatto di reato ma, operando su un piano meramente procedimentale, persegue solo l'obiettivo di attribuire agli uffici tributari maggior tempo per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, quando ciò sia tuttavia giustificato dalla non arbitraria ipotizzabilità, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., di violazioni gravi e di più difficile controllo.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 415 del 17.6.2019

Accertamento tributario - Nozione - Avviso di accertamento - Termini di decadenza - Raddoppio - Condizioni - Obbligo di denuncia penale - Sufficienza - Fondamento

Il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario previsto dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006 consegue dal mero riscontro di fatti in grado di comportare l'obbligo della denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale, atteso che ai fini del prolungamento dei termini non è richiesto un accertamento giudiziale definitivo circa la sussistenza del reato.

7. Le notificazioni

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2116 del 2.7.2018

Notificazioni - Irreperibilità - Residenza del destinatario nel Comune - Esclusione

La modalità di notificazione prevista dall'art. 60, comma 1, lett. e), d.p.r. n. 600/1973 è di carattere residuale ed eccezionale ed è diretta a rendere comunque possibile la notificazione anche nei confronti di soggetto che (al momento dell'adempimento) non abbia nel Comune abitazione, ufficio o azienda, ma non può applicarsi nel caso in cui il contribuente sia residente nel Comune (prova che può essere fornita con il certificato storico di residenza).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 2344 del 23.7.2018

Notificazioni - A mezzo del servizio di posta privata - Mancata contestazione della veridicità delle attestazioni - Inesistenza giuridica della notificazione - Non sussiste

L'eccezione del difetto di notifica di un avviso di accertamento e contestuale irrogazione delle sanzioni in ordine all'utilizzo del servizio di posta privata richiede la specifica contestazione della veridicità delle attestazioni contenute nell'avviso di ricevimento della raccomandata. L'assenza di tali contestazioni fa venir meno la funzione probatoria volta a dare certezza alla veridicità delle dichiarazioni rese in sede di notifica tramite il servizio postale universale attribuito a Poste Italiane e consente la sanatoria per raggiungimento dello scopo.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VI – sentenza n. 3231 del 26.7.2018

Notifica a soggetto irreperibile - Requisiti richiesti per la validità della stessa

In tema di notifica della cartella di pagamento, nei casi di irreperibilità c.d. “relativa” del destinatario, va applicato l’art 140 c.p.c., sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, 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 essendone sufficiente la sola spedizione.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. V – sentenza n. 3573 del 31.8.2018

Avviso di accertamento - Notifica a mezzo posta privata - Inesistenza

In tema di contenzioso tributario, la notifica a mezzo posta dell’atto impositivo effettuata mediante un servizio gestito da un licenziatario privato deve ritenersi inesistente, e come tale non suscettibile di sanatoria, atteso che l’art. 4, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 261/1999, pur liberalizzando i servizi postali, ha stabilito che per esigenze di ordine pubblico sono comunque affidate in via esclusiva alle Poste Italiane S.p.A. le notificazioni a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla l. n. 890/1982, tra cui vanno annoverate quelle relative agli atti tributari sostanziali e processuali. Nessuna immediata incidenza su tale regime può farsi derivare dall’entrata in vigore della l. n. 124/2017, il cui effetto abrogativo (pur se fissato a far tempo dal 10 settembre 2017) dell’art. 4 d.lgs. citato potrà perfezionarsi solo nel momento in cui, previa emissione da parte dell’AGCOM dei provvedimenti in merito ai relativi presupposti, saranno rilasciate le licenze individuali.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. VI – sentenza n. 895 del 10.9.2018

Accertamento – Avviso di accertamento – Notificazione – Persona giuridica – Nullità e inesistenza giuridica della notifica

In tema di notifica di un atto impositivo a persona giuridica, in virtù di quanto statuito dall’art. 145 c.p.c. e confermato dall’orientamento della Corte di Cassazione, allorquando nell’atto sono contenuti tutti gli elementi prescritti dalla norma relativi al legale rappresentante della società, la notifica a mezzo posta alla persona giuridica può essere effettuata soltanto mediante consegna a persone abilitate a ricevere il piego, mentre deve escludersi la possibilità del deposito dell’atto e dei conseguenti avvisi che costituiscono formalità equivalenti alla notificazione ex art. 140 c.p.c. (nel caso di specie, la Commissione ha ritenuto affetta da nullità ed inesistenza giuridica – e conseguentemente ha ritenuto non invocabile l’art. 156 c.p.c. - della notifica effettuata dall’ufficio alla società mediante il deposito del plico presso l’ufficio postale e dandone comunicazione alla società a mezzo di raccomandata, modalità adottata dall’ufficio in ragione dell’assenza del destinatario presso la sede della società e della mancanza altresì di persone abilitate a ricevere).

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IV – sentenza n. 901 del 11.9.2018

Accertamento – Notificazioni – Notificazioni dell’atto impositivo – Soggetto passivo – Persona giuridica cancellata dal Registro delle Imprese a seguito di trasformazione

societaria – Disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria – Ritenuta elusività – Notificazione alla società cancellata – Inefficacia

In materia di notificazione dell'atto impositivo alla società cancellata dal Registro delle Imprese e, dunque, estinta alla stregua del disposto dell'art. 2495 c.c. devono ritenersi valide le sole notificazioni agli *ex* soci, che succedono nei rapporti obbligatori del soggetto estinto e ne rispondono, senza ingiusto sacrificio dei diritti dei creditori sociali, nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione oppure illimitatamente, se già soci illimitatamente responsabili, nonché al già liquidatore ritenuto colpevole. Altresì, notificatario dell'atto può essere l'*ex* amministratore, nei casi previsti. Pertanto è inefficace la notificazione alla società estinta dell'atto impositivo che accerti il maggior reddito prodotto da quest'ultima *pendente societate*, nella specie quale presupposto per ulteriori atti impositivi a carico dei soci, giusta la ristretta compagine sociale. Tale conclusione va confermata anche per il caso in cui la società sia stata oggetto di trasformazione societaria, ancorché la trasformazione in parola sia stata disconosciuta dall'Amministrazione perché ritenuta elusiva.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. VI – sentenza n. 931 del 14.9.2018

Accertamento – Notificazioni – Notificazioni dell'atto impositivo – Soggetto passivo – Persona giuridica cancellata dal Registro delle Imprese – Notificazione ai soci – Efficacia

In materia di notificazione dell'atto impositivo alla società cancellata dal Registro delle Imprese e, dunque, estinta alla stregua del disposto dell'art. 2495 c.c. devono ritenersi valide le sole notificazioni agli *ex* soci, che succedono nei rapporti obbligatori del soggetto estinto e ne rispondono, senza ingiusto sacrificio dei diritti dei creditori sociali, nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione oppure illimitatamente, se già soci illimitatamente responsabili, nonché al già liquidatore ritenuto colpevole. Pertanto è efficace la notificazione agli *ex* soci della società estinta dell'atto impositivo che accerti il maggior reddito prodotto da quest'ultima *pendente societate*. Tale conclusione appare conforme anche al disposto dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ancorché non applicabile retroattivamente al caso di specie.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 6081 del 18.9.2018

Notificazioni – Impugnazione provvedimento di fermo amministrativo – Avvenuta notifica – Vizi propri – Estensione dell'impugnazione per vizi dell'atto presupposto – Inammissibile

Se l'atto presupposto al provvedimento di fermo amministrativo (*rectius*: cartella di pagamento) è stato ritualmente portato a conoscenza del destinatario, il contribuente può impugnare il fermo amministrativo esclusivamente per vizi propri e non anche come conseguenza dei vizi dell'atto presupposto. Ne consegue che, l'impugnazione del primo atto successivo di cui il contribuente abbia avuto notizia può essere estesa solamente all'atto presupposto non notificato o portato a conoscenza dello stesso.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XV - sentenza n. 6584 del 1.10.2018

Notificazioni – Posta ordinaria – Notifica in via diretta – Uffici finanziari

L'esecuzione della notifica in via "diretta" consente agli uffici finanziari di procedere alla notificazione a mezzo posta degli avvisi e degli atti che per legge vanno notificati al contribuente. Quando l'ufficio finanziario ricorre a tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme riguardanti il servizio postale ordinario e non quello della l. n. 890/1982.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 2948 del 2.10.2018

Notifica - A mezzo posta - Affidamento nei termini all'ufficio postale - Successivo smistamento ad altro ufficio - Notifica oltre il termine - Irrilevanza

Ai fini del rispetto del termine di notifica è del tutto irrilevante la data nella quale l'atto, dopo essere stato smistato dall'ufficio postale di una città a quello di un'altra, è stato materialmente spedito all'indirizzo del contribuente.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. III – sentenza n. 1760 del 9.10.2018

Contenzioso - Notifica della cartella di pagamento a mezzo di messo notificatore nominato dall'Agente della riscossione - Validità della notifica - Sussiste

È perfettamente valida la notifica della cartella di pagamento eseguita a mezzo di messo notificatore nominato dall'Agente della riscossione a norma dell'art. 45 del d.lgs. 13.4.1999, n. 112, e l'eventuale mancato invio della raccomandata di comunicazione dell'avvenuta notifica quando la consegnataria si sia qualificata come addetta al ritiro, rappresenta, in ogni caso, una mera irregolarità e non comporta la nullità della notifica. L'invio di tale raccomandata può essere effettuato anche da un'agenzia postale privata non essendo riservato in via esclusiva all'ente Poste Italiane.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. II - sentenza n. 21 del 15.10.2018

Accertamento – Notificazioni – Residente estero – Servizio postale estero – Condizioni

Non è legittima la notifica diretta a contribuente residente all'estero ed iscritto all'AIRE effettuata a mezzo del Servizio postale dello Stato estero di residenza qualora le indicazioni desumibili dalle relate di tale Servizio postale non consentano di trarre le informazioni previste dalla l. n. 890/1982 sulle notificazioni a mezzo posta di atti giudiziari (nel caso di specie, la CTR ha rilevato la mancanza di qualsiasi indicazione del motivo per cui non è stato possibile effettuare la consegna a mani della missiva e di quando il tentativo di consegna sarebbe avvenuto, come pure di ogni riferimento ad avvisi di giacenza della raccomandata indirizzati al destinatario, adempimento essenziale affinché possa dirsi perfezionato, sia pure sotto il profilo della compiuta giacenza, il procedimento di notifica).

Commissione tributaria provinciale di Savona - Sez. I - sentenza n. 362 del 17.10.2018

Accertamento - Notificazione di copie di atti e provvedimenti informatici - Validità - Condizioni

È valida la notificazione di copia analogica di accertamento informatico corredato dall'attestazione del funzionario autorizzato, apposta con firma elettronica avanzata (come da produzione di "rapporto di verifica", di cui agli artt. 24 e 71 CAD). Tanto più laddove l'accertamento sia redatto in conformità delle istruzioni impartite dalla Direzione Centrale Accertamento, di cui alla nota 23 marzo 2017, n.11.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. III - sentenza n. 702 del 20.11.2018

Soggetto residente all'estero - La notifica è valida se effettuata con raccomandata all'indirizzo risultante dal registro dell'AIRE

In tema di notifica degli atti impositivi a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica, l'art. 60, comma 4, del d.p.r. n. 600/1973, previsto per la notifica degli atti impositivi che accertano un maggior credito erariale, costituisce norma speciale rispetto all'art. 142 c.p.c, con la conseguenza che per il contribuente residente all'estero, in paese della UE o extra UE, la notifica è validamente effettuata anche mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (in tal senso, Cass., sez. VI-5, ord. n. 20256 del 22 agosto 2017).

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. IX - sentenza n. 5349 del 20.11.2018

Tributi locali - Attività di accertamento - Decadenza - Termini - Notifica dell'avviso - Tempestività - Prova - Contenuto

In tema di tributi locali, la dimostrazione della tempestività della notifica dell'avviso di accertamento entro il termine quinquennale di decadenza non può ricavarsi dal deposito in giudizio della "schermata" tratta dal sito di Poste Italiane e portante la presa in carico della raccomandata, siccome detta documentazione, informale, è del tutto priva di valore probatorio.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 3412 del 26.11.2018

Riscossione - Notifica cartella - Esibizione dell'estratto di ruolo - Insufficienza

Ai fini della dimostrazione dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento contestata dal contribuente, non è sufficiente che il concessionario della riscossione produca l'estratto di ruolo recante l'indicazione della data di notifica della cartella stessa, trattandosi di atto interno dell'Amministrazione cui non può riconoscersi il valore della prova processuale.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. III – sentenza n. 2117 del 28.11.2018

Cartella di pagamento - Impugnazione - Notifica - Modalità di espletamento

La notificazione, eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. nel luogo di residenza del destinatario risultante dai registri anagrafici è nulla soltanto nell' ipotesi in cui questi si sia trasferito (definitivamente e non per temporanea assenza) altrove ed il notificante ne abbia conosciuto, ovvero con l'ordinaria diligenza avrebbe potuto conoscerne, l'effettiva residenza, dimora o domicilio, dove è tenuto ad effettuare la notifica stessa in osservanza dell'art. 139 c.p.c.

Commissione tributaria provinciale di Rieti - Sez. II - sentenza n. 217 del 18.12.2018

IRPEF-IVA – Iscrizione ipotecaria – Comunicazione – Notifica eseguita mediante servizio di posta privata – Inesistenza – Sussiste

Le notificazioni degli atti tributari di natura sostanziale e processuale effettuate mediante un servizio di posta privata è da ritenersi inesistente e come tale non suscettibile di sanatoria. Quanto precede nonostante l'entrata in vigore della legge n. 124/2017 che, disponendo la soppressione del servizio universale di notificazione di Poste Italiane S.p.A, non ha effetto retroattivo.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. X - sentenza n. 43 del 10.1.2019

Accertamento tributario - Cartella esattoriale - Notificazione - Procedimento - Perfezionamento - Avviso di ricevimento - Deposito in giudizio - Sufficienza

In tema di notifica della cartella esattoriale, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data ex art. 26 del d.p.r. n. 602/1973 è assolta mediante produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'Agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, che, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. III - sentenza n. 579 del 25.1.2019

Cartella esattoriale - Notificazione - Notifica a mezzo PEC - Preventivo consenso della società - Esclusione - File in formato pdf e p7m - Equipollenza

Qualora la cartella esattoriale sia indirizzata ad una società, non è richiesto alcun preventivo consenso, da parte di quest'ultima, alla notifica telematica, sussistendo la necessità del prerequisite del consenso esclusivamente per i contribuenti privati; il file allegato alla PEC in formato pdf è assimilabile a quello in formato p7m.

Commissione tributaria provinciale di Bologna - Sez. IV - sentenza n. 107 del 6.2.2019

Notifica intimazione di pagamento - Avviso di accertamento esecutivo - Motivazione - Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Raccomandata

L'intimazione di pagamento è da ritenersi validamente notificata, ex art. 139 c.p.c., quando viene consegnata nelle mani della persona rinvenuta presso la residenza del destinatario, e successivamente la notizia dell'avvenuta notifica viene comunicata al destinatario a mezzo raccomandata semplice. In caso di notifica di un atto pubblico proveniente da un pubblico ufficiale ex art. 2700 c.c., la relata di notifica costituisce piena prova fino a querela di falso.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. VI - sentenza n. 602 del 12.2.2019

Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica a mezzo PEC - Principio del raggiungimento dello scopo - Applicabilità

La notifica a mezzo PEC delle cartelle esattoriali, già introdotta dall'art. 38 della legge n. 78/2010 (convertito, con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2010, n. 122) e completata per effetto del d.lgs. n. 159/2015, ove supportata dalla relativa ricevuta, certifica che il documento è stato recapitato con successo all'indirizzo di posta elettronica del destinatario che, in tal modo, ne consegue piena ed effettiva conoscenza, dovendo il "domicilio digitale" essere equiparato al "domicilio fisico".

Nel caso in cui il contribuente lamenti la notifica della cartella di pagamento in formato "pdf" a mezzo di un messaggio PEC privo di contenuto testuale e di cui contesti la mancanza dei caratteri di qualità, di sicurezza, di integrità e di immutabilità, non essendo il messaggio neppure firmato digitalmente, la stessa presentazione del ricorso nei termini di rito da parte del contribuente dimostra come tale modalità partecipativa abbia conseguito l'obiettivo di realizzare la cd. *provocatio ad opponendum*, sicché trova applicazione l'art. 156 c.p.c., che non permette di dichiarare la nullità dell'atto quando abbia raggiunto il suo scopo.

Commissione tributaria provinciale di Modena - Sez. II - sentenza n. 78 del 14.2.2019

Notifiche - Prova - Produzione o esibizione dell'originale o di copia della cartella - Necessità - Esclusione

Al fine della dimostrazione della ritualità della notifica l'Agente della riscossione non è tenuto a esibire (o produrre) l'originale o la copia della cartella, in quanto l'unico originale esistente è quello consegnato al destinatario; l'Agente della riscossione deve conservare o la matrice cartacea ove questa (ancora) sia in uso, ovvero i dati digitali accessibili per dimostrare l'origine e le caratteristiche del ruolo o del provvedimento generatore senza necessità di creare o conservare la copia cartacea della cartella.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXIV sentenza n. 2498 del 20.2.2019

Accertamento - Sottoscrizione - Firma Digitale - CADES - PAdES - Distinzione tra l'utilizzo dei file di tipo CADES e di tipo PAdES e delle estensioni p7m o pdf - Irrilevanza

Le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES sono equivalenti, sia pur con la diversa estensione del formato “p7m” rispetto al “pdf” e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci senza eccezione alcuna in quanto in entrambe viene apposta la firma digitale necessaria a garantire l'autenticità del documento.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 306 del 21.2.2019

Riscossione - Notificazione - Tramite PEC - Privato residente all'estero - Illegittimità - Sussiste

È illegittima la notifica tramite PEC ad un privato cittadino se non sussiste esplicita richiesta da parte dello stesso, ai sensi dell'art. 14 del d.l. n. 159/2015, e tale volontà “*non può comunque dedursi dalla mera indicazione dell'indirizzo di posta certificata nella corrispondenza o in altre comunicazioni o pubblicazioni del soggetto*” ai sensi dell'art. 4 del d.p.r. n. 68/2005.

Se il privato ha trasferito la residenza all'estero e l'iscrizione all'AIRE è precedente la notifica della cartella, lo stesso non può considerarsi irreperibile e, pertanto, la notifica mediante deposito di copia dell'atto presso l'ultimo Comune italiano di residenza del soggetto risulta illegittima

Commissione tributaria regionale per la Basilicata – Sez. I - sentenza n. 100 del 25.2.2019

Notificazione di atti all'estero - Registro AIRE - Onere della prova

Se il contribuente non ha residenza, dimora o domicilio nello Stato italiano e non vi ha eletto domicilio o costituito un procuratore, la notificazione degli atti impositivi è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo di residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE). Nel caso in esame grava sul contribuente l'onere di dimostrare, attraverso apposita documentazione, l'effettuazione della comunicazione AIRE. La mancata prova della comunicazione è sufficiente, da sola, a validare la notifica delle cartelle effettuata nel domicilio fiscale risultante dalla dichiarazione dei redditi, qualora la residenza estera non sia conosciuta dall'amministrazione finanziaria in base ad iscrizione AIRE.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 762 del 30.2.2019

Accertamento - Notificazione - Consegna a terzi - Comunicazione successiva - Assenza - Illegittimità - Sussiste

Se un atto è stato notificato mediante consegna a terzi e non risulta sia stata consegnata la comunicazione di avvenuta notifica (o CAN), ovvero la seconda raccomandata per informare il destinatario che la raccomandata non è stata consegnata al diretto destinatario, tale omissione non costituisce soltanto una irregolarità, ma rende nulla la notifica per il destinatario della stessa.

Commissione tributaria provinciale di Isernia – Sez. II – sentenza n. 30 del 15.3.2019

Riscossione delle imposte - Modalità - Riscossione mediante ruoli - Iscrizione a ruolo - Cartella di pagamento - Notifica a mezzo PEC - Attestazione di conformità - Necessità - Esclusione - Ragioni

La notifica via PEC della cartella esattoriale integra l'invio di un documento informatico originale o al più un duplicato di un atto nativo digitale, che non necessita di alcuna attestazione di conformità.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 1638 del 19.3.2019

Riscossione - Messo notificatore - Procedura notificatoria - Presunzione di regolarità - Contestazione - Querela di falso - Necessità

In caso di notifica mediante messo notificatore - pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni - la relata costituisce un atto pubblico e di conseguenza soggiace alla disciplina di cui all'art. 2700 c.c. L'attestazione di notifica è assistita da fede pubblica privilegiata per contrastare la quale l'unico strumento è la querela di falso, anche se l'immutazione del vero non sia ascrivibile a dolo, ma soltanto ad imperizia, leggerezza, o a negligenza del messo notificatore. Pertanto, per contestarne il contenuto, ove è attestato che l'ufficiale giudiziario abbia compiuto tutte le formalità prescritte, ivi compresa la spedizione della raccomandata in una certa data, è necessaria la proposizione di querela di falso.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 938 del 27.3.2019

Notificazioni - Cartella di pagamento - Invio con raccomandata A/R - Relata di notifica - Necessità - Non sussiste

La notificazione a mezzo posta della cartella esattoriale, emessa per la riscossione di imposte o sanzioni amministrative, può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. In questo caso, la notifica 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.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. VII - sentenza n. 2966 del 3.4.2019

Notificazione - Notifica della cartella esattoriale - Presso il domicilio del destinatario - Consegna a persona qualificatasi familiare convivente - Validità - Sussistenza

In ipotesi di impugnazione di atti emanati dall'Agente della riscossione, la notifica della cartella esattoriale avvenuta presso il domicilio del destinatario nelle mani di persona qualificatasi "familiare convivente" è valida e legittima.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 1581 del 20.5.2019

Notificazioni - Estratto di ruolo - Indicazione della sola data di notifica - Insufficienza

L'indicazione sull'estratto di ruolo della sola data di notifica non è elemento sufficiente ed idoneo a rendere edotto l'organo giudicante sulla regolare esecuzione della fase notificatoria, il cui accertamento non può essere rimesso ad una dichiarazione di fede della stessa parte tenuta agli adempimenti, perché, così agendo, si eluderebbe la valutazione su tali aspetti espressamente riservata al giudice.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 1090 del 30.5.2019

Processo – Notifica dell'avviso di accertamento – Irreperibilità assoluta – Mancato invio della raccomandata con avviso di ricevimento – Cartella di pagamento – Nullità

Nel caso in cui non sia possibile eseguire la consegna di un avviso di accertamento per irreperibilità, l'ufficiale giudiziario deve depositare l'atto in busta chiusa e sigillata comunicandolo al contribuente tramite raccomandata con avviso di ricevimento. In caso contrario, tale violazione determina l'inesistenza della notifica e degli atti successivi.

Commissione tributaria provinciale di Napoli – Sez. XXIV – sentenza n. 7109 del 13.6.2019

Notificazioni - Termini di decadenza e prescrizione - Principio di scissione degli effetti della notifica - Applicabilità alla sola decadenza

Ai fini dell'interruzione del termine di prescrizione, deve aversi riguardo alla data di effettiva ricezione dell'atto impositivo da parte del destinatario e non a quella di consegna dell'atto da parte dell'ente impositore all'organo che deve materialmente effettuare la notifica. Il principio della scissione degli effetti della notificazione è applicabile solo nel caso di verifica del rispetto dei termini di decadenza, non dei termini di prescrizione.

8. Il rimborso

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. VII – sentenza n. 3126 del 6.7.2018

Giudizio di ottemperanza – Esecuzione rimborso – Somme dovute dal contribuente – Richiesta compensazione da parte dell'ufficio – Esclusione

In presenza di somme richieste a rimborso e non ancora liquidate, divenute oggetto del giudizio di ottemperanza promosso dal contribuente, l'ufficio non può opporre in compensazione eventuali importi che ritenga dovuti. La pretesa dell'ufficio è da ritenersi inammissibile in quanto, data

la particolarità del giudizio di ottemperanza, ogni eventuale credito vantato dall'Amministrazione finanziaria può essere opponibile in compensazione solo se questa sia volontaria.

Commissione tributaria provinciale di Lecco – Sez. I – sentenza n. 136 del 10.7.2018

Omessa indicazione nel quadro RU di un credito d'imposta – Dichiarazione integrativa a seguito di comunicazione di irregolarità – Rimborso credito d'imposta – Compete

Spetta il credito d'imposta (nel caso di specie, relativo al *tax credit* digitale per il cinema) laddove il contribuente, a seguito di comunicazione di irregolarità *ex art. 36-bis* del d.p.r. n. 600/1973 per non aver esposto lo stesso nel quadro RU della dichiarazione, abbia prestato acquiescenza alla comunicazione e abbia successivamente trasmesso una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, d.p.r. n. 322/1998. Il pagamento del c.d. avviso bonario non preclude l'emendamento della dichiarazione per la correzione degli errori formali, ma rende comunque irripetibili le sanzioni spontaneamente versate.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 3846 del 11.7.2018

Istanza di rimborso – Silenzio rifiuto – Successivo provvedimento di rigetto – Natura della funzione amministrativa – Necessaria impugnazione del provvedimento tardivo

L'emanazione di un provvedimento conclusivo del procedimento o il compimento di una condotta materiale cui il legislatore riconduce effetti analoghi costituiscono solo una parentesi nel fluire dell'esercizio della funzione amministrativa, potendo l'Amministrazione ridisciplinare una determinata fattispecie tramite l'adozione di un nuovo provvedimento. L'introduzione di un termine per la conclusione del procedimento, presupposto per l'affermazione dell'istituto del silenzio amministrativo, consente di affermare "l'esauribilità" del procedimento stesso, che deve avere un inizio e una fine, ma non del potere pubblico.

Quest'ultimo, nel rispetto delle regole che ne disciplinano il legittimo esercizio, potrà esplicitarsi anche attraverso una pluralità di provvedimenti successivi, espressioni di un nuovo apprezzamento dell'interesse pubblico.

Pertanto, il provvedimento tardivo non è chiamato ad annullare o a revocare un precedente provvedimento, ma a confermare o modificare la disciplina del rapporto tra Amministrazione e amministrato fatta discendere dal legislatore direttamente dalla condotta materiale (il silenzio) originariamente tenuta dalla P.A. Per questo motivo, il provvedimento tardivo non potrà essere considerato quale provvedimento di secondo grado, ma risulterà l'esito di un nuovo e autonomo procedimento che dovrà essere necessariamente oggetto di impugnazione da parte del soggetto in capo al quale produce effetti negativi.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2357 del 24.7.2018

Disposizioni di carattere generale – Statuto del contribuente – Allegazione del provvedimento richiamato – Vizio dell'atto – Non sussiste

Disposizioni di carattere generale - Contraddittorio preventivo - Carenza - Diniego di rimborso - Automatico diritto al rimborso - Non sussiste

Alla comunicazione di diniego di rimborso validamente motivata non è necessario allegare il documento richiamato.

L'illegittimità formale del diniego di rimborso per mancata attivazione del contraddittorio preventivo, non comporta *ex se* il diritto al rimborso poiché in tale ipotesi non si controverte sulla fondatezza di una richiesta tributaria, ma sul diritto al rimborso i cui fatti costitutivi devono essere forniti dal contribuente.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. IX – sentenza n. 3598 del 3.9.2018

IRPEF - Norma dichiarata illegittima - Richiesta rimborso - Termini per proporre azione di rimborso

Il termine per la richiesta di rimborso di un'imposta dichiarata incostituzionale, ovvero illegittima da parte della Corte di giustizia UE, segue le ordinarie regole previste per quella specifica imposta, a nulla rilevando la data di deposito della sentenza. È il legislatore nazionale, infatti, che può discrezionalmente introdurre nuove norme che riaprano rapporti ormai esauriti.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. II – sentenza n. 4031 del 26.9.2018

Rimborsi – Recupero “euro ritenuta” – *Voluntary disclosure* – Sussiste

La preclusione al recupero dell'euroretenuta in caso di accesso alla *Voluntary Disclosure* risulta contraria agli accordi internazionali che vietano la doppia imposizione, pertanto non può essere negato laddove la relativa richiesta sia avanzata contestualmente alla *disclosure* medesima o nei termini di legge, dopo di essa.

Il caso di specie si riferisce a redditi di capitale, oggetto di *voluntary*, conseguiti all'estero ai sensi dell'accordo bilaterale tra UE e Svizzera del 26.10.2004.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. I – sentenza n. 4052 del 27.9.2018

Rimborso – Prescrizione decennale – Credito IVA indicato in dichiarazione – Sussiste

La circostanza che il credito IVA risulti registrato e tempestivamente indicato nella dichiarazione IVA, sia pure quale credito da utilizzare in compensazione o detrazione, comporta che il conseguente diritto al rimborso sia soggetto al termine di prescrizione decennale. Infatti, ove il credito di imposta sia desumibile dalla dichiarazione presentata dal contribuente e non sia contestato dall'Amministrazione finanziaria, non è necessaria una specifica istanza di rimborso, costituendo questa solo il presupposto di esigibilità per l'avvio del relativo procedimento di recupero, per cui non trova applicazione il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 4335 del 16.10.2018

Credito IVA – Istanza di rimborso – Termine per diniego – Termine per accertamento

Avuto riguardo a un credito IVA chiesto a rimborso mediante Modello IVA 11/C, su tale richiesta di rimborso l'Agenzia delle Entrate è tenuta a provvedere nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della Agenzia delle Entrate, il diritto del contribuente al rimborso del credito esposto in dichiarazione si cristallizza nell'*an* e nel *quantum* e il contribuente potrà agire a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la richiesta di rimborso.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 7447 del 29.10.2018

Rimborsi – Credito di imposta indicato in dichiarazione – Prescrizione ordinaria – Applicabilità

L'esposizione di un credito d'imposta in dichiarazione esclude la necessità, da parte del contribuente, di alcun ulteriore adempimento, al fine di ottenere il rimborso, occorrendo, soltanto, che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte, oppure, ricorrendone i presupposti, secondo lo strumento della rettifica della dichiarazione, il che significa che, consolidatosi il credito, l'Agenzia è tenuta ad eseguire il rimborso ed il relativo credito del contribuente è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XVIII – sentenza n. 4990 del 13.11.2018

Rimborso – Sospensione pagamento – Pregiudizio grave e irreparabile per Amministrazione finanziaria – Non necessario – Comunicazione sospensione pagamento – Atto autonomamente impugnabile

Il provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall'art. 23, d.lgs. n. 472/1997, al pari di quello contemplato dall'art. 69, r.d. n. 2440/1923, costituisce espressione del potere di autotutela della P.A. a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dell'altrui credito con quello che l'Amministrazione abbia o pretenda di avere nei confronti del suo creditore.

Il provvedimento di sospensione della erogazione del rimborso può ritenersi cautelare solo in senso improprio e descrittivo e non esige la dimostrazione di alcun pregiudizio irreparabile per la Amministrazione finanziaria ulteriore rispetto ai presupposti di fattispecie delineati dall'art. 23, d.lgs. n. 472/1997. Dal primo e dal secondo comma dell'art. 23, d.lgs. n. 472/1997 risulta la piena idoneità delle sentenze di primo grado, anche se sospese nella propria efficacia, a legittimare la sospensione del rimborso.

La comunicazione della sospensione di un rimborso IVA in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile: tale atto può essere impugnato solo per vizi propri.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 7861 del 13.11.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Spontaneo versamento a seguito di rettifica ai sensi dell'articolo 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 di somme poi rivelatesi indebite - Rimborso - Spettanza

Il pagamento da parte del contribuente delle somme richieste mediante rettifica ai sensi dell'articolo 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 può essere chiesto a rimborso quando tali somme siano indebite, non rappresentando, il pagamento effettuato a fronte della richiesta dell'ufficio al fine di fruire della riduzione delle sanzioni, acquiescenza alla pretesa erariale.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 7853 del 13.11.2018

IRPEF - Annullamento dell'avviso di accertamento a carico della società - Rimborso al socio dell'imposta versata *pro quota* a seguito del conseguente accertamento nei suoi confronti - Spettanza anche se il socio non ha impugnato l'avviso di accertamento

In caso di annullamento dell'avviso di accertamento a carico di una società, spetta al socio il rimborso dell'imposta versata *pro quota* a seguito del conseguente accertamento nei suoi confronti, a nulla rilevando la mancata impugnazione del socio di tale ultimo accertamento, che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto annullare nell'esercizio del proprio potere di autotutela.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XIV - sentenza n. 4931 del 15.11.2018

Rimborsi - Prima istanza rimborso - Ente impositore - Mancato accoglimento - Diniego espresso - Seconda istanza rimborso - Ente impositore - Totale inerzia - Silenzio rifiuto - Mancata formazione

A seguito del mancato accoglimento di una prima istanza di rimborso di maggiori imposte versate, il contribuente non può proporre una seconda istanza di rimborso in quanto, anche in caso di totale inerzia dell'ente impositore, non si perfeziona il cosiddetto silenzio-rifiuto oggetto di possibile opposizione innanzi al giudice tributario.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. I - sentenza n. 5162 del 27.11.2018

Misure cautelari - Provvedimento di sospensione - Motivazione

Il provvedimento di sospensione del rimborso emesso ex art. 69, r.d. n. 2440/1923, per sussistenza di carichi pendenti in capo al contribuente, non può ritenersi adeguatamente motivato se contiene esclusivamente un generico riferimento ai “contenziosi pendenti” senza specificarne la natura e l'entità e senza indicare alcun altro motivo cautelare a sostegno dell'emissione del provvedimento stesso di sospensione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3564 del 12.12.2018

Disposizioni di carattere generale - IRES - Rimborso - Indicazione del credito nella dichiarazione d'imposta - Termine di prescrizione decennale - Applicabilità

L'esposizione della eccedenza IRES in dichiarazione costituisce di per sé manifestazione della volontà diretta all'ottenimento del rimborso e, pertanto, l'esigibilità del relativo credito d'imposta non è più soggetta al termine decadenziale di quarantotto mesi, previsto dall'art. 38-bis del d.p.r. n. 633/1972, ma al termine ordinario di prescrizione decennale.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. II - sentenza n. 2472 del 18.4.2019

Rimborsi - Imposte - Dipendenti INPS - Rimborso maggiore imposta IRPEF e addizionali pensione integrativa - Normativa applicabile - D.lgs. n. 252 del 2005 - Sussistenza

Ai sensi dell'art. 1, comma 156, della l. n. 205/2017, è ricondotto al 1.1.2018 l'applicazione del regime di tassazione delle prestazioni di cui al d.lgs. n. 252/2005, escludendo dunque ogni possibilità di continuare a far applicazione, per il passato, di tale diverso regime. Poiché anche l'INPS rientra tra le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001, richiamate dal comma 156, in quanto ente pubblico non economico, anche alle pensioni dei dipendenti INPS si applica la disciplina concernente i suddetti pubblici dipendenti.

9. Le sanzioni tributarie

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VII - sentenza n. 1390 del 10.7.2018

Violazioni e sanzioni - Violazioni relative alle esportazioni - Cessione non imponibile in favore di esportatore - Dichiarazione di intento non ancora ricevuta e presentazione non riscontrata telematicamente - Regime sanzionatorio - Modifiche apportate dall'art. 15, lett. g), d.lgs. n. 158/2015 - Applicazione del favor rei - Sussiste

In tema di violazioni relative alle esportazioni, il nuovo e più favorevole regime sanzionatorio previsto dall'art. 7, comma 4-bis, d.lgs. n. 471/1997, introdotto dall'art. 15, lett. g), d.lgs. n. 158/2015 per la fattispecie di effettuazione di cessione non imponibile in favore di soggetto esportatore abituale, prima di aver ricevuto la dichiarazione di intento e di averne riscontrato l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate, trova applicazione anche per i fatti commessi antecedentemente all'entrata

in vigore della nuova normativa, e ciò in forza del principio generale del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 3, d.lgs.n. 472/1997.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VIII – sentenza n. 1506 del 3.8.2018

Sanzioni ex art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471/1997 – Qualificazione natura giuridica degli importi – Incertezza interpretativa – Prevalenza interpretazione letterale

Nell'incertezza della qualificazione giuridica da assegnare all'acconto sul pagamento finale (anticipazione del prezzo sulla vendita o caparra confirmatoria) prevale l'interpretazione letterale del negozio giuridico in assenza di concreti elementi desumibili dalla volontà delle parti fondanti una diversa interpretazione dedotta dall'Amministrazione.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. IV – sentenza n. 3349 del 18.7.2018

Riferibilità delle sanzioni – Amministratore di fatto – Mancato riconoscimento come beneficiario effettivo – Autonoma irrogabilità delle sanzioni – Non sussiste

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica (art. 7, d.l. n. 269/2003). In forza del predetto principio nessun distinguo è previsto per l'imputabilità delle sanzioni amministrative all'amministratore di fatto se questi non è stato riconosciuto quale beneficiario effettivo delle violazioni tributarie perpetrate.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. III – sentenza n. 4336 del 12.10.2018

Affidamento incarico – Responsabilità del contribuente – Violazioni tributarie – Sussiste

Il contribuente non è punibile per "fatto del terzo" limitatamente ai casi di violazione per omesso o insufficiente versamento, qualora, tuttavia, dimostri che la responsabilità per la violazione tributaria è esclusivamente imputabile a terzi, non venendo meno, in ogni caso, l'obbligo di vigilare sul corretto adempimento dello stesso. Il contribuente rimane responsabile per le sanzioni quando conferisce mandato ad un soggetto privo dei requisiti di affidabilità.

Commissione tributaria provinciale di Bergamo – Sez. III – sentenza n. 528 del 16.10.2018

Versamenti di imposte effettuati da consulente – Comportamento colposo – Non punibilità contribuente – Non sussiste

Non sussiste causa di non punibilità ex art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997 nel caso in cui un contribuente abbia affidato l'incarico di versare i tributi ad una società che tuttavia non vi ha provveduto fornendo al contribuente documentazione falsa, seppur formalmente corretta, e verso cui

il contribuente abbia sporto denuncia, qualora la società incaricata risultasse cessata prima del conferimento dell'incarico seppur tramite operazione straordinaria comportante la successione di altro ente alla società incaricata. In tal caso si manifesta un comportamento colposo del contribuente sia in termini di *culpa in eligendo*, che in *culpa in vigilando* che non permette la sua non punibilità.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. V – sentenza n. 927 del 17.10.2018

Accertamento - Sanzioni - Esito liquidazione 36-ter - Rideterminazione in autotutela - Decorrenza termine per sanzione ridotta

Nel caso in cui l'esito di una liquidazione ex art. 36-ter, d.p.r. n. 600/1973 sia oggetto di una rettifica in autotutela da parte dell'Agenzia delle Entrate, il termine di 30 giorni per il pagamento della sanzione ridotta ex art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997 decorre dalla data di emissione dell'atto di rettifica in autotutela.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3202 del 30.10.2018

Disposizioni di carattere generale - Dichiarazione - Operazioni intercorse con soggetti in Paesi "black list" - Omessa indicazione - Sanzione per violazioni formali - Criteri

Qualora il contribuente comunichi all'ufficio tutte le operazioni intercorse con imprese residenti nei Paesi della "black list", così consentendo il controllo per la relativa deducibilità dei costi, ma non indichi separatamente le stesse nella dichiarazione dei redditi, trova applicazione la sanzione per violazioni formali di cui all'art. 8, comma 1, del d.lgs n. 471/1997.

Commissione tributaria provinciale di Mantova – Sez. II – sentenza n. 184 del 9.11.2018

Sanzioni – Illecito commesso da persona giuridica – Concorso di persone – Non sussiste

La sanzione amministrativa conseguente un illecito commesso da una società dotata di personalità giuridica è riconducibile solo ed esclusivamente a quest'ultima. Il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica di cui all'articolo 7 del d.l. n. 269/2003 rende inapplicabile la disciplina in materia di concorso di persone di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 472/1997 in quanto norma, non solo successiva, ma che prevede l'applicabilità delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 472/1997 solo ed in quanto compatibili.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XI – sentenza n. 4829 del 9.11.2018

Violazioni meramente formali – Danno erariale – Assenza – Sanzione fissa – Cumulo giuridico – Applicabilità

L'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi, dei costi sostenuti nei confronti di operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (prima dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 142, l. n. 208/2015) che non comporti un pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo ha carattere di violazione "meramente formale". Ne discende ai fini sanzionatori l'applicabilità ai sensi dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/1997, dell'istituto del cumulo giuridico con l'irrogazione di un'unica sanzione base aumentata del triplo e non invece l'applicazione della sanzione proporzionale prevista dall'art. 8, comma 3-bis, d.lgs. n. 471/1997.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XXI – sentenza n. 4874 del 13.11.2018

Interposizione fittizia – Amministratore di fatto – Autore materiale e beneficiario – Illecito vantaggio fiscale – Irrogazione sanzioni

In caso di accertata natura fittizia della persona giuridica che dovrebbe rispondere dell'illecito tributario, si deve ritenere che il soggetto destinatario del trattamento sanzionatorio sia l'amministratore di fatto, quale autore materiale della violazione, oltretutto ideatore e beneficiario diretto ed indiretto dei vantaggi fiscali ed economici conseguiti illecitamente.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. VII – sentenza n. 4922 del 15.11.2018

Sanzioni – Società di capitali – Utili extracontabili – Maggior reddito socio – Sussiste – Applicabilità sanzioni socio – Non sussiste

Le sanzioni tributarie derivanti da maggior reddito accertato in capo alla società di capitali a ristretta base non vanno trasmesse ai soci laddove venga dimostrato che le violazioni siano state commesse per fatti addebitabili totalmente a terzi.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XX – sentenza n. 5190 del 28.11.2018

Sanzioni – Amministratore di fatto – Responsabilità

Il d.l. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, pone a carico, in via esclusiva, di società o enti con personalità giuridica le sanzioni relative al rapporto fiscale, prevedendo espressamente, al comma 3, che non sono più applicabili le regole del d.lgs. n. 472/1997, ed in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale a carico dell'amministratore prevista dall'art. 11 di detto decreto. La previsione opera anche con riferimento all'amministratore di fatto in quanto disposizione di carattere assoluto, che non lascia spazio a deroghe.

Commissione tributaria provinciale di Ravenna – Sez. I – sentenza n. 320 del 4.12.2018

IRPEF – Ultimo anno di attività e inesistenza di operazioni e dati rilevanti ai fini del reddito – Mancata compilazione della modulistica relativa agli studi di settore – Omissione formale commessa senza volontarietà, ininfluente per l'attività di accertamento e con totale assenza di evasione d'imposta – Legittima l'applicazione della sanzione ex art. 8, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 – Opportuno il riconoscimento dell'esimente prevista dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472/1997

La mancata compilazione della modulistica degli studi di settore, pur in assenza di operazioni e dati rilevanti ai fini della valutazione della situazione del contribuente, costituisce comunque un ostacolo all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria ed è quindi legittimamente soggetta alla sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 8 del d.lgs. n. 471/1997. La constatata e obiettiva mancanza di pregiudizio per l'Erario autorizza il riconoscimento del trattamento sanzionatorio più favorevole previsto dal comma 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 472/1997.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIII – sentenza n. 5348 del 6.12.2018

Sanzioni – Riscossione frazionata – Omesso versamento – Presupposto

La sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato presuppone la mancata esecuzione dei versamenti di imposta dovuti alle prescritte scadenze, sicché non si applica ove il contribuente, dopo aver impugnato l'avviso di accertamento del tributo omesso e di irrogazione delle sanzioni, abbia, nel corso del giudizio e in ragione dell'esito delle sentenze di merito, tempestivamente corrisposto gli importi richiesti con le cartelle di pagamento emesse in sede di riscossione frazionata, salvo conguaglio all'esito del giudizio medesimo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XIII – sentenza n. 8661 del 6.12.2018

Riscossione e misure cautelari – Soggetto contribuente – Imposte dovute – Autorità giudiziaria – Sequestro conto corrente – Ente impositore – Irrogazione sanzioni – Fatto estraneo – Sussiste – Indipendenza volontà contribuente – Sussiste – Revoca provvedimento cautelare – Soggetto contribuente – Immediato pagamento imposte dovute – Causa forza maggiore – Avvenuta integrazione – Illegittimità pretesa – Conseguenze

È illegittima l'irrogazione di sanzioni per ritardato versamento delle imposte se l'Autorità Giudiziaria dispone il provvedimento di sequestro del conto corrente sempreché, nel momento in cui il gravame viene revocato, il contribuente obbligato paghi immediatamente quanto dovuto consentendo così di fare ritenere integrata la causa impeditiva di forza maggiore consistente nel fatto estraneo ed indipendente dalla sua volontà.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. VII – sentenza n. 5758 del 13.12.2018

Riscossione – Responsabilità dell'amministratore di fatto per le obbligazioni tributarie della società – Non sussiste

La responsabilità prevista dall'art. 36, d.p.r. n. 602/1973 posta a carico degli amministratori, liquidatori e soci di società in liquidazione non pone alcuna obbligazione di detti soggetti nei confronti delle obbligazioni di carattere tributario.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. V – sentenza n. 1641 del 19.12.2018

Altre imposte indirette – Imposta successioni – Ritardata dichiarazione – Sanzionabilità – Non sussiste

Non è sanzionabile la dichiarazione correttiva di successione presentata oltre il termine di sei mesi purché non sia stato ancora emesso l'accertamento dell'ufficio e gli errori commessi dal contribuente nella dichiarazione di successione siano in ogni caso emendabili.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IX – sentenza n. 9257 del 20.12.2018

Violazioni tributarie e sanzioni – Sanzioni per omessa dichiarazione di attività detenute all'estero – Natura

Le sanzioni irrogate dall'art. 5, comma 2, del d.l. n. 167/1990, ai contribuenti che abbiano omesso di dichiarare attività finanziarie detenute all'estero, hanno un titolo autonomo rispetto all'eventuale recupero delle imposte evase, che trova la sua *ratio* nell'elusione di un obbligo dichiarativo, volto a consentire all'Amministrazione un monitoraggio periodico delle attività finanziarie detenute all'estero. Ne consegue che la violazione di detto obbligo dichiarativo è sanzionabile a prescindere dall'accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all'estero e non dichiarate.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VI – sentenza n. 143 del 18.1.2019

Sanzioni – Crisi aziendale – Impossibilità di ricevere finanziamenti – Caso di forza maggiore – Esimente – Sussiste

In tema di applicabilità delle sanzioni, benché la crisi aziendale non escluda, di per sé, il pagamento di imposte, sanzioni e interessi, laddove la crisi si accompagna all'impossibilità di ricevere finanziamenti dal mondo del credito e le posizioni creditorie in sofferenza sono verso Amministrazioni pubbliche, il comportamento omissivo del contribuente ricade nel caso di forza maggiore e ha una esimente che esclude l'addebito di sanzioni.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. IV – sentenza n. 82 del 21.1.2019

Accertamento – Sanzioni – Errore materiale – Correzione tempestiva – Buona fede – Disapplicazione sanzioni – Sussiste

Quando risulta evidente, sia dalla natura dell'errore e sia dal comportamento del contribuente, che la violazione è stata commessa in buona fede, tant'è che, dopo aver realizzato l'errore, il contribuente ha subito provveduto al versamento della differenza dovuta, sussistono i presupposti soggettivi per escludere l'applicazione della sanzione.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XX - sentenza n. 661 del 24.1.2019

Sanzioni tributarie - Sanzioni - Cumulo giuridico - Applicazione

In presenza di una pluralità omogenea di violazioni della medesima disposizione di legge di cui all'art. 13 del d.lgs. n.472/1997 va applicato il cumulo delle sanzioni in base alle disposizioni dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VI - sentenza n. 209 del 28.1.2019

Sanzioni - Intervenuta prescrizione del reato - Conseguente mancata applicazione di quelle penali - Principio dell'unicità con prevalenza delle sanzioni penali su quelle amministrative - Non applicabilità - Raddoppio del termine per accertamento - Intangibilità - Sussiste - Irrogabilità delle sanzioni amministrative - Sussiste

In tema di sanzioni, in caso di comprovata evasione, l'intervenuta prescrizione del reato non altera il quadro dei fatti emersi, né inibisce il raddoppio dei termini per l'accertamento, subordinato unicamente alla notizia di reato. Né in funzione dell'unicità per cui dovrebbero prevalere quelle penali possono non essere applicate quelle amministrative in quanto in tal modo, nel momento in cui risulta provata l'evasione, si concederebbe di fatto un'agevolazione a maggior ragione in funzione della mancata emissione della sentenza penale di accertamento della reità del comportamento del contribuente e del mancato addebito delle sanzioni penali.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. II - sentenza n. 220 del 4.2.2019

Accertamento - Sanzioni - Esclusione - Fatto addebitabile esclusivamente a terzi - Condizioni

Affinché possa trovare applicazione la causa di giustificazione di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/97, occorre che il contribuente: a) abbia conferito incarico ad un professionista iscritto in apposito albo; b) dia dimostrazione di aver controllato l'operato del professionista pretendendo l'esibizione della ricevuta dell'avvenuta trasmissione della dichiarazione dei redditi; c) dia dimostrazione di essere stato oggetto di un comportamento fraudolento da parte del professionista, per esempio esibendo false ricevute o attestazioni rilasciate da quest'ultimo; d) denunci il reato all'autorità giudiziaria.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. V - sentenza n. 241 del 7.2.2019

Accertamento - Obblighi dell'Amministrazione finanziaria - Legittimo affidamento - Condizioni ed effetti

La situazione di legittimo affidamento, come la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare, deve essere sempre ravvisata con riferimento al singolo caso concreto, qualora emergano elementi circostanziali dai quali possa rilevarsi: a) un'apparente legittimità e coerenza dell'attività della Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; b) la buona fede del contribuente, intesa quale condotta connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo (Sez. VI-T, n. 537/2015). In ogni caso, le conseguenze sul rapporto tributario, correlate alla situazione di legittimo affidamento, attengono soltanto alla esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori che la legge riconduce all'inadempimento colpevole della obbligazione tributaria, ma non incidono sulla debenza del tributo, in quanto l'insorgenza dell'obbligazione prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto, dipendendo in via esclusiva dal dato obiettivo della realizzazione dei presupposti impositivi (cfr. Sez. T, n. 19479/2009).

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 1366 del 11.3.2019

Violazioni finanziarie e sanzioni - Cessioni intracomunitarie - Documenti trasporto - Parziale carenza documentale - Ente impositore - Recupero IVA - Soggetto contribuente - Circostanze addotte - Ente impositore - Omessa considerazione - Sanzioni irrogate - Rapporto IVA recuperata - Manifesta sproporzione - Giudice nazionale - Adozione principio repressione/prevenzione - Facoltà rideterminazione - Sussiste - Irrogazione metà minimo edittale - Conseguenze

È legittima, in ossequio al principio di repressione/prevenzione, la rideterminazione operata dal giudice nazionale in ragione della metà del minimo edittale delle sanzioni originariamente irrogate dall'ente impositore in caso di manifesta sproporzione rispetto all'IVA recuperata in base a cessioni intracomunitarie per le quali il soggetto contribuente, pur avendo provato le circostanze addotte, non è riuscito a superare compiutamente l'onere probatorio a proprio carico in ordine alla documentazione prodotta.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XVII - sentenza n. 2358 del 15.3.2019

Atti tributari - Cartella esattoriale - Cessione di azienda - Solidarietà del cessionario - Art. 14 del d.lgs. n. 472/1997 - Norma speciale - Applicazione commi 1, 2, e 3 - Condizioni

La cessione di azienda (art. 14, commi 1, 2 e 3), disciplinata da norma avente carattere speciale, pertanto, prevalente sulla normativa civilistica (art. 2560 c.c.), vede la responsabilità del soggetto cessionario come sussidiaria e limitata nel "quantum" e nell'"oggetto". Il comma 1 dell'art. 14, distinguendo tra violazioni "commesse" nel triennio e provvedimenti di "irrogazione" ed "atti di contestazione" mira a fondare una responsabilità oggettiva - per così dire in bianco - del soggetto cessionario per tutti i debiti fiscali del cedente relativi al triennio anteriore alla cessione, anche se al momento della cessione ancora incerti nell'*an*, ancorando tale responsabilità alla condotta omissiva dello stesso il quale, negligenzemente, non si è informato presso gli uffici finanziari della

eventuale esposizione debitoria del cedente. Il comma 2 dell'art. 14 limita, invece, la responsabilità solidale del cessionario al "debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria" intendendo, in tal caso, favorire il cessionario diligente che ha richiesto l'attestazione della situazione debitoria del cedente. Il comma 3 dell'art. 14 prevede il rilascio di tale apposita attestazione degli uffici avente, se negativa, effetto liberatorio della responsabilità del cessionario.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. V – sentenza n. 229 del 29.3.2019

Sanzioni – Società di capitali – Coobbligazione della persona fisica – Legittimità – Sussiste – Applicabilità dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 – Non sussiste

Nel caso in cui la società di capitali accertata sia una mera finzione artificialmente creata dal contribuente al solo scopo di porre in essere violazioni a suo esclusivo vantaggio non è applicabile l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, perché il rapporto fiscale non è con la società (fittizia), ma con il contribuente stesso, essendo la società creata artificialmente da quest'ultimo ai fini illeciti, nel suo esclusivo interesse. Nel caso di specie, siamo di fronte ad una società fittizia, società interposta (in sostanza cartiera) e, pertanto, è corretto che la sanzione sia applicata in testa al beneficiario della frode e non alla società stessa.

Commissione tributaria provinciale di Pescara – Sez. I - sentenza n. 279 del 20.5.2019

Accertamento e riscossione – Sottoscrizione digitale di atti sanzionatori tributari – Validità in assenza decreti attuativi art. 2, d.lgs. n. 217/2017 - Sussiste

La possibilità di sottoscrivere digitalmente gli atti di natura sanzionatoria tributaria è prevista dall'art. 2, comma 1, lett. e), del d.lgs. 13.12.2017, n. 217 che, anche in assenza dei successivi decreti attuativi, è in vigore dal 27.1.2018. Da tale data, pertanto, gli atti sanzionatori tributari firmati digitalmente sono validi e la previsione di decreti attuativi successivi (poi, non emanati) non incide in alcun modo sulla loro validità.

Commissione tributaria regionale per il Piemonte – Sez. IV – sentenza n. 674 del 22.5.2019

Accertamento - Legittimo affidamento – Irrogazione sanzione – Illegittimità - Sussiste

Il fatto che un comportamento sia già stato tenuto dal contribuente e non sia stato contestato in precedenti verifiche, laddove lo stesso fosse facilmente rilevabile dal semplice esame della documentazione contabile dell'anno già verificato, se da un lato non attribuisce legittimità ad una violazione di norme fiscali, dall'altro lato ingenera senza dubbio nel contribuente una legittima aspettativa di correttezza del suo operato e, quindi, priva le violazioni successivamente contestate del requisito soggettivo della colpa (intesa anche come semplice ignoranza della norma o della sua corretta applicazione o interpretazione), senza la quale la sanzione non può essere applicata.

Commissione tributaria provinciale di Napoli – Sez. XI – sentenza n. 6675 del 6.6.2019

Accertamento - Costi - Deducibilità - Costi sostenuti con Paesi *black list* - Sanzioni - Violazione della stessa indole in diversi periodi di imposta - Applicazione del cumulo giuridico

Nel giudizio di impugnazione avverso un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate contesta la deducibilità di costi relativi a importazioni effettuate da operatori residenti in Paesi appartenenti alla cd. "*black list*", ove si versi in ipotesi di violazioni della stessa indole relative a diverse annualità, devono essere applicati gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione di cui all'art. 12 del d.lgs. 472/1997, con la conseguente irrogazione di un'unica sanzione e non di singole sanzioni per ogni anno di imposta (cd. cumulo materiale).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1869 del 11.6.2019

Disposizioni di carattere generale - Intermediario - Invio *files* delle dichiarazioni oltre i 90 giorni - Determinazione della sanzione - Cumulo materiale - Non applicabile - Cumulo giuridico - Applicabilità - Sussiste

In caso di invio oltre i 90 gg dei *files* contenenti le dichiarazioni, la violazione commessa dall'intermediario trova riscontro nell'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 che prevede l'omissione con più azioni di diverse violazioni formali della medesima disposizione; i *files* trasmessi, infatti, non comportano un caso di concorso materiale omogeneo rimanendo unica la violazione commessa.

10. Casistica

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VI – sentenza n. 1346 del 10.7.2018

Accertamento imposte - Investimenti in Paesi "*black list*" - Art. 12, d.l. n. 78/2009 - Retroattività - Esclusione - Conseguenze

L'art. 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del d.l. n. 78/2009, che hanno previsto il raddoppio dei termini per l'accertamento, in relazione alle maggiori imposte ed alle sanzioni collegate a disponibilità finanziarie estere costituite in paesi c.d. "*black list*" nulla dispongono in merito all'ambito temporale di applicazione. Ne deriva che deve applicarsi il principio generale secondo cui va esclusa l'applicazione retroattiva della norma, salvo che questa sia espressamente prevista (art. 3 Statuto del contribuente e art. 11 Disposizioni sulla legge in generale, cfr. Cass., nn. 25722/2009 e 1141/2011).

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. V – sentenza n. 1394 del 11.7.2018

Condono - Ambiti operativi ex art. 8, l. n. 289/2002 - Presupposto

Presupposto della operatività dell'art. 8 l. n. 289/2002 è costituito dalle dichiarazioni relative a periodi d'imposta per i quali i termini per la loro presentazione siano scaduti il 31 ottobre 2002 (nella specie sono stati ritenuti condonabili i periodi d'imposta 1997 e 1998, seppure ancora accertabili).

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XII – sentenza n. 5044 del 16.7.2018

IRES – Società estinta – Pagamento imposte – Ex soci – Valore dei beni sociali ricevuti – Legittimità dell'avviso

Il subingresso dei soci nei debiti sociali suggerisce immediatamente che anche nei rapporti attivi non definiti in sede di liquidazione del patrimonio sociale venga a determinarsi un analogo meccanismo successorio. Se l'esistenza dell'ente collettivo e l'autonomia patrimoniale che lo contraddistingue impediscono, *pendente societate*, di riferire ai soci la titolarità dei beni e dei diritti unificati dalla destinazione impressa loro dal vincolo societario, è ragionevole ipotizzare che, venuto meno tale vincolo, la titolarità dei beni e dei diritti residui o sopravvenuti torni ad essere direttamente imputabile a coloro che della società costituivano il sostrato personale. Il fatto che sia mancata la liquidazione di quei beni o di quei diritti, il cui valore economico sarebbe stato altrimenti ripartito tra i soci, comporta soltanto che, sparita la società, si instauri tra i soci medesimi, ai quali quei diritti o quei beni pertengono, un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione.

Commissione tributaria provinciale di Venezia – Sez. IV – sentenza n. 678 del 13.7.2018

Accertamento – Accertamento parziale – Presupposti – In presenza di una verifica generale – In assenza di prove certe e dirette – Illegittimità

L'accertamento parziale non può essere utilizzato in ogni circostanza, ma solo al verificarsi dei presupposti stabiliti dalla legge e soprattutto non può essere utilizzato in una verifica a carattere generale. La *ratio* dell'istituto impone il raggiungimento di un risultato caratterizzato da un elevato margine di attendibilità, come richiesto dall'art. 41-bis, d.p.r. n. 600/1973 secondo cui la sottrazione di materia imponible deve manifestarsi in modo vistoso e facilmente controllabile, talché la prova assuma caratteristiche di certezza ed oggettività.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XIX – sentenza n. 5084 del 17.7.2018

IRES – Frode fiscale – Cessione fittizia di quote societarie – Scatola vuota – Vendita immobile – Evasione imposta – Sussiste

La fittizia cessione delle quote societarie alla scatola vuota destinataria di tutti gli obblighi tributari e amministrativi e la vendita simulata dell'immobile sono tutte operazioni che dimostrano la volontà del socio di frodare il fisco evitando il pagamento delle imposte. È legittimo, in casi come questo, il recupero a tassazione nei confronti della società e degli amministratori di fatto e la responsabilità tributaria non viene affatto inficiata dall'eventuale chiusura o archiviazione della posizione penale.

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. IV – sentenza n. 1496 del 24.7.2018

Trust – Autodichiarazione e costituzione al fine di soddisfare i creditori – Assenza traslazione dei beni – Operatività imposta di cui al d.l. n. 262/2006 (art. 2 comma 47) – Previsione nell’atto di costituzione di trust di necessaria domanda di concordato preventivo e conseguente omologazione – Fallimento – Inoperatività della normativa

La previsione nell’atto costitutivo del trust della condizione sospensiva dell’ammissione al concordato preventivo della società e della successiva omologazione ed il verificarsi, di converso del fallimento, con gli effetti *ex tunc* del verificarsi della condizione sospensiva, determinano la mancata costituzione del trust – *id est* come se il trust non sia stato mai costituito –, con conseguenziale non sussistenza del presupposto di fatto per l’imposizione tributaria (*ex art. 2, comma 47, d.l. n. 262/2006*).

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VI – sentenza n. 3316 del 1.8.2018

Avviso di accertamento – Reddito della società – Reddito di partecipazione del singolo socio

Il giudice tributario, nella determinazione del reddito di partecipazione del socio, deve riferirsi a quello determinato per la società, in considerazione della correlazione logica, giuridica ed economica esistente tra il reddito della società e quello di partecipazione dei soci, e quindi della necessità che, nella determinazione di quest’ultimo, si tenga conto dell’imponibile accertato e definito nei confronti della società stessa. Il reddito di partecipazione agli utili del socio costituisce, infatti, derivazione diretta del reddito prodotto dalla società, e segue quindi in maniera pedissequa quello della stessa.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. XI – sentenza n. 5430 del 1.8.2018

IRES – Omessa contabilizzazione ricavi – Finanziamento soci – Esigenze di cassa – Crisi economica – Illegittimità dell’avviso

Il finanziamento soci non è un artificio per nascondere i ricavi, ma un’operazione giustificata da esigenze di cassa per far fronte alla crisi economica di livello internazionale che ha avuto ricadute sul mercato nazionale. L’accertamento per omessa contabilizzazione dei ricavi, è, dunque, illegittimo.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. I – sentenza n. 3602 del 5.9.2018

Reddito di impresa – Ricavi accertati – Conseguenti costi presunti da determinare – Necessità

In relazione al principio di ragionevolezza ne consegue che ai maggiori ricavi accertati debbano contrapporsi costi occulti collegati a tali maggiori componenti. L’incidenza percentuale dei costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati è facilmente desumibile dallo studio di settore, o in

alternativa (in assenza dello specifico studio), dalla percentuale di reddito risultante dal Modello Unico presentato dal contribuente. E ciò in quanto il prelievo fiscale deve sempre essere parametrato all'effettiva capacità contributiva del cittadino.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. III - sentenza n. 3655 del 10.9.2018

Accertamento delle imposte sui redditi - Sostituto di imposta - Tenuto al pagamento del tributo - Sostituito sottoposto al potere di accertamento - Titolare del diritto di regresso verso il sostituto

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il fatto che il sostituto d'imposta sia definito ex art. 64, comma 1, del d.p.r. n. 600 del 1973 come colui che, in forza di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, non toglie che anche il sostituito debba ritenersi fin dall'origine obbligato solidale al pagamento dell'imposta, sicché anch'egli è soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo aver eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 5855 del 11.9.2018

Accertamento - Utilizzo di due codici fiscali con diverse denominazioni della società - Non è errore materiale - Dichiarazione presentata mediante il codice fiscale eliminato - Compensazione IVA - Diniego - Conseguenze

L'utilizzo da parte di una società di due codici fiscali abbinati a due distinte denominazioni sociali, anche se simili tra loro, non è considerabile un mero errore materiale pur se il contribuente abbia successivamente provveduto al riallineamento univoco di tali codici. In tale ipotesi, fermo restando che l'Amministrazione finanziaria ha piena facoltà di riconoscere i versamenti ed i crediti relativi ai due codici fiscali riuniti, rideterminando la sua pretesa a seguito di tale operazione, è legittimo il diniego da parte dell'ufficio della compensazione dell'IVA emergente dalla dichiarazione presentata mediante il codice fiscale eliminato.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. II - sentenza n. 771 del 13.9.2018

Accertamento - Obblighi dell'Amministrazione finanziaria - Soggetti non residenti - Obbligo di traduzione - Non sussiste

Non esiste alcun obbligo normativo di tradurre gli atti tributari nella lingua madre del contribuente, ma solo l'obbligo di garantire il diritto di difesa al cittadino straniero. Nel caso in esame il diritto di difesa non è stato leso in quanto la società ha potuto tempestivamente proporre ricorso. La necessità di informare l'accusato degli addebiti in una lingua comprensibile non determina di per sé la nullità del procedimento della sentenza qualora la parte non allegli e dimostri che la mancata traduzione degli atti abbia impedito idonea difesa.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. I – sentenza n. 6289 del 20.9.2018

Accertamento, liquidazione e controlli – IRPEF – Art. 10 Convenzione Italia/Romania – Dividendi pagati da società residente in uno Stato contraente – Tassazione in Italia ove sia qui residente il percipiente – Deroga ove il percipiente sia imprenditore in Romania – Tale non è l'amministratore di società

È legittima la tassazione in Italia di soggetto qui residente per dividendi incassati in Romania, sulla base dell'art. 10 (*"I dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente a un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato"*) della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Romania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali. La deroga stabilita dal paragrafo 4 dell'art. 10 secondo la quale i dividendi sono imponibili nello Stato della fonte può applicarsi solo ove il percipiente sia imprenditore in Romania e tale non è un amministratore di società.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VIII – sentenza n. 3995 del 25.9.2018

IRPEF - Plusvalenza patrimoniale - Cessione terreno edificabile - Determinazione dell'imponibile

Imposta di registro - Plusvalenza patrimoniale - Accertamento in via induttiva - Onere probatorio

I principi relativi alla determinazione dell'imponibile divergono, nel caso di trasferimento di un bene, a seconda dell'imposta che si deve applicare, poiché, quando si tratta di imposta sul reddito, ai fini dell'accertamento della plusvalenza patrimoniale occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo di acquisto e il prezzo di cessione del bene; mentre, quando si tratta di imposta di registro, si ha riguardo al valore di mercato del bene medesimo.

L'Amministrazione finanziaria può procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro; ed è onere probatorio del contribuente superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di aver in concreto venduto a prezzo inferiore.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. III – sentenza n. 607 del 9.10.2018

ISI - Determinazione presupposti

Come chiarito dalla circolare ministeriale n. 165/E del 7.9.2000, al fine di decidere in merito all'assoggettabilità ad ISI (imposta sugli intrattenimenti) della società ricorrente è necessario distinguere l'attività di intrattenimento, dove il pubblico ha una partecipazione attiva all'evento, rispetto a quella di spettacolo, caratterizzata invece da una partecipazione passiva dello spettatore, che si limita ad assistere ad una rappresentazione. Effettuate queste premesse, la Commissione ha ritenuto infondato l'appello del contribuente, volto al riconoscimento della non debenza dell'ISI. Infatti,

da quanto può rilevarsi dai verbali redatti dall'Agenzia delle Entrate e dalla SIAE, emerge che solo in una delle tre sale a disposizione sono organizzati spettacoli con musica dal vivo, mentre negli altri due l'attività è di intrattenimento con balli da discoteca. Alla luce di quanto sopra esposto, i giudici d'appello, constatato che il recupero ISI è stato effettuato da parte dell'Agenzia delle Entrate non per l'intero reddito societario, ma per la quota parte relativa l'attività di intrattenimento realmente svolta, hanno respinto l'appello, e per l'effetto confermato l'atto impugnato.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia - Sez. II - sentenza n. 197 del 15.10.2018

IRPEF - Incasso giuridico - Ritenuta 20% - Omessa corresponsione di proventi - Contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario - È configurabile

Incasso giuridico - Rinuncia a un credito - Principio di competenza per il soggetto erogatore - Principio di cassa per il soggetto percipiente - Impossibilità di equiparazione alla percezione di un compenso

Comportando la ritenuta del 20% senza che sia stato corrisposto alcun provento, né stato il pagamento di alcun corrispettivo, il cosiddetto "incasso giuridico" - non previsto da alcuna disposizione normativa - si pone in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario, nonché con quelli specifici sulla tassazione dei redditi di capitale che consegue all'effettiva percezione delle somme.

Non può essere equiparata alla percezione di un compenso la rinuncia ad un credito correlato ad un elemento reddituale deducibile in base al principio di competenza per il soggetto erogatore e tassabile in base al principio di cassa per il soggetto percipiente (l'Amministrazione aveva applicato la circolare n. 73/E del 27/05/1994 secondo cui la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno sottoposti a tassazione per cassa - quali, ad es., i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci - presuppone l'avvenuto "incasso giuridico" del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante l'applicazione della ritenuta d'imposta. L'Amministrazione non ha, secondo la Commissione adita, il potere di equiparare la rinuncia al credito, ai soli fini fiscali, all'incasso dello stesso, con il conseguente obbligo di sottoporre a tassazione il suo ammontare mediante applicazione della relativa ritenuta a titolo d'imposta).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 3162 del 30.10.2018

Accertamento - Invio questionario sulle imposte dirette - Estensione della verifica anche all'IVA - Legittimità - Sussiste

Non è precluso all'ufficio che ha preventivamente inviato al contribuente il solo questionario relativo alle imposte dirette, estendere contestualmente la verifica anche all'IVA.

Commissione tributaria provinciale di Piacenza - Sez. II - sentenza n. 192 del 8.11.2018

Tributi erariali - Accertamento - A.S.D. estinta - Perdita capacità processuale - Rilevabilità d'ufficio - Nullità dell'avviso - Sussiste

In tema di accertamento di tributi erariali, è rilevabile d'ufficio l'estinzione dell'associazione sportiva dilettantistica e, quindi, della sua capacità processuale, con conseguente nullità dell'avviso ad essa formalmente notificato perché soggetto non più esistente (nel caso di specie la CTP, condividendo un orientamento espresso dalla S.C., ha accolto il ricorso avverso un avviso di accertamento relativo all'IVA per il 2013, emesso nei confronti di una A.S.D., estinta nello stesso anno).

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1981 del 9.11.2018

Accertamento imposte - Società estinta - Notifica - Inefficacia - Soggetti legittimati passivi - Soci - Sussistenza

L'avviso di accertamento notificato alla società nel frattempo estinta non produce effetti. Nell'ipotesi di estinzione della società, i debiti contratti dalla società si trasferiscono, estinta la persona giuridica, in capo ai soci successori ai sensi dell'art. 2495 c.c., ed essi rispondono non di un debito nuovo ma del medesimo debito che faceva capo alla società, e la responsabilità successoria si estende a tutte le imposte non essendo più limitata alle sole imposte sui redditi.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 1075 del 15.11.2018

A.S.D. non lucrative - Spettanza agevolazioni - Dimostrazione dell'osservanza di tutte le prescrizioni statutarie

L'accertamento di plurime violazioni allo statuto ed allo svolgimento dell'attività regolata dallo stesso, determinano il disconoscimento delle agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciali, quali le associazioni calcistiche dilettantistiche senza scopo di lucro.

In tal senso, l'aver accertato molteplici violazioni costituisce elemento di prova logica e circostanziale da valutarsi globalmente, in quanto tali inadempienze risultano difficilmente sussumibili quali indicatori di semplice confusione gestionale, trattandosi di rilievi attinenti al più elementare svolgersi della vita associativa di una società sportiva.

Nel caso esaminato, la contribuente risulta non aver dato prova di svolgere la propria attività nel rispetto di tutte le prescrizioni imposte dalla normativa agevolativa, rispetto alle quali ha assunto poco rilievo per i Giudici il dato, del tutto estrinseco e neutrale, dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al CONI e che, pure, nel caso di specie, non è risultato rispettato.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. IV - sentenza n. 2025 del 15.11.2018

Accertamento - Società estinta - Notifica - Soggetti legittimati passivi - Soci - Sussistenza - Liquidatore - Insussistenza

Con l'estinzione della società, nel caso in cui rimangano in piedi rapporti giuridici non ancora esauriti facenti capo ad essa, si verifica un fenomeno di tipo successorio in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione, se limitatamente responsabili, o illimitatamente con il proprio patrimonio, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti quando la società era in vita. Nel caso di estinzione della società cessa la capacità processuale della società anche nella persona dell'ex liquidatore.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 3411 del 26.11.2018

Accertamento - Società cooperativa a responsabilità limitata - Cancellazione della società - Mancata convocazione del socio all'assemblea in cui si è deliberata la cancellazione - Mancato rilascio di quietanza in tal senso - Responsabilità illimitata del socio - Non sussiste

Non può essere fatta valere la responsabilità illimitata per i debiti tributari accertati in capo alla società cooperativa a S.r.l. cessata, nei confronti del socio che dimostri di essere rimasto estraneo alla gestione societaria, di non essere stato convocato all'assemblea in cui veniva deliberata la cancellazione della società e di non aver mai rilasciato quietanze a riguardo. Peraltro, a prescindere da quanto riportato nel verbale di approvazione del bilancio finale di liquidazione e di quanto autocertificato dal liquidatore ai sensi dell'art. 47 del d.p.r. n. 445/2000, deve considerarsi erronea la cancellazione della società cooperativa a responsabilità limitata non preceduta da regolare convocazione di tutti i soci.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. IV - sentenza n. 1127 del 26.11.2018

Accertamento - Utili extra-contabili - S.r.l. a ristretta base sociale - Dimostrazione vincolo solidarietà tra soci - Necessità - Sussiste

Il principio di automatica traslazione dei ricavi non contabilizzati dalla società di capitali, a ristretta base sociale, ai soci come reddito imponibile ai fini IRPEF, trova applicazione in tutti quei casi in cui non sia in discussione che a tale ristrettezza consegua un vincolo di solidarietà e complicità tra i soci. Attribuire, *sic et simpliciter*, un presunto reddito extra-bilancio in virtù del solo fatto di appartenere ad una ristretta compagine sociale può comportare di sottoporre a tassazione un reddito che non è mai entrato nella sfera giuridico patrimoniale del contribuente accertato.

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. III - sentenza n. 448 del 28.11.2018

Accertamento - Riscossione - Rinuncia all'eredità successiva a inizio pagamento rateale con denaro degli eredi - Non costituisce accettazione tacita

A prescindere dall'*animus* in base al quale esso sia avvenuto, il pagamento delle prime rate di imposte dovute dal *de cuius*, effettuato dagli eredi con denaro proprio non prelevato dall'asse ereditario

- nelle more della rinuncia all'eredità, successivamente avvenuta nelle forme di rito - non vale a integrare accettazione tacita dell'eredità.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 8678 del 7.12.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Ente impositore - Ente non commerciale - Attività commerciale - Oggettiva prevalenza - Mancato accertamento - Scopo istituzionale - Promozione buon cibo - Rileva - Promozione cucina romana - Rileva - Somministrazione pasti - Previo corrispettivo - Attuazione scopo associativo - Sussiste - Soggetto fruitore - Non rileva - Riqualificazione ente commerciale - Esclusione - Illegittimità avviso accertamento IRES - Consegue

È illegittimo l'avviso di accertamento IRES emesso nei confronti dell'ente non commerciale che viene riqualificato dall'ente impositore quale ente commerciale senza prima aver verificato la prevalenza dell'attività commerciale svolta rispetto a quella non commerciale, e senza altresì avere verificato che, stante lo scopo istituzionale dichiarato di promozione del buon cibo e della cucina romana, la somministrazione di pasti previo corrispettivo è da considerarsi sempre quale attuazione dello scopo associativo non rilevando neppure i soggetti fruitori dei pasti somministrati.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIII - sentenza n. 8728 del 11.12.2018

Accertamento, liquidazione e controlli - Ente ispettivo - Verifica conduttore immobile - Contratto locazione - Asserito mancato riscontro - Ente impositore - Soggetto contribuente/proprietario - Contraddittorio procedimentale - Mancata attivazione - Parametri legali - Canone locazione annuo - Rideterminazione forfettaria - Soggetto contribuente/proprietario - Contratto locazione - Pregressa regolare registrazione - Onere probatorio - Compiuto assolvimento - Rileva - Illegittimità avviso accertamento IRPEF - Consegue

È illegittimo l'avviso di accertamento IRPEF notificato al proprietario dell'immobile a seguito di verifica dell'ente ispettivo presso il conduttore se, in base alle sole dichiarazioni rilasciate da costui di mancanza del contratto di locazione, l'ente impositore, senza neppure convocare in contraddittorio il contribuente/proprietario, accerti forfettariamente in base a parametri legali l'ammontare del canone annuo, non curandosi neppure della pregressa avvenuta registrazione del contratto medesimo.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2885 del 13.12.2018

Accertamento - Attività di verifica - Società già cancellata dal registro delle imprese - Nullità dell'atto impositivo successivo - Consegue

È nulla l'attività di verifica che si concretizza in un processo verbale di constatazione e, quindi, anche in un successivo avviso di accertamento che si rivolgono ad una società già cancellata dal registro delle imprese al momento dell'avvio delle suddette attività e prima dell'entrata in vigore della novella del 2014.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. IV - sentenza n. 1189 del 17.12.2018

Accertamento e riscossione - Assenza presupposti assoggettabilità IRAP - Opponibilità in sede contenziosa - Sussiste

È legittima la condotta del contribuente che abbia proceduto alla compensazione con altri debiti tributari del credito IRAP emergente da acconti provvisoriamente versati, facendo valere l'assenza del presupposto impositivo, non attraverso una specifica istanza di rimborso, ma mediante la mancata presentazione della dichiarazione IRAP e l'opposizione alla conseguente pretesa tributaria dell'Amministrazione direttamente in sede contenziosa.

In questo caso, l'insussistenza dei requisiti per l'assoggettabilità integrale all'IRAP, e segnatamente per mancanza della autonoma organizzazione, rientra tra i casi di emendabilità della dichiarazione anche in sede giudiziale, valevole nell'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza.

Il contribuente, difatti, può fornire prova del fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria anche opponendosi in sede contenziosa alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria. In caso contrario si determinerebbe un'irrazionale disparità di trattamento tra coloro che chiedono il rimborso di un'imposta versata e non dovuta, onerati di fornire la prova del diritto alla restituzione, e coloro che, dopo essersi dichiarati soggetti all'imposta ed averne indicato l'ammontare in dichiarazione, ne omettono il versamento.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VIII - sentenza n. 2865 del 17.12.2018

Accertamento - D.p.r. n. 600/1973, art. 32 - Presunzione - Applicabilità - Lavoro dipendente - Non consegue

Movimentazioni bancarie - Prova di non redditività - Cessione di beni di proprietà - È sufficiente

La presunzione di cui all'articolo 32 del d.p.r. n. 600/1973 non trova applicazione alle persone fisiche che non siano imprenditori commerciali o liberi professionisti, e nei cui confronti l'ufficio abbia rilevato movimentazioni bancarie asseritamente ingiustificate.

In tale contesto il contribuente può fornire prova convincente esibendo ricevuta del pagamento ricevuto o copia degli strumenti utilizzati (nel caso di specie, è stata esibita copia degli assegni bancari spiccati) ed asserendo che i proventi in questione derivino dalla cessione di beni di proprietà, senza che sia necessario per il medesimo specificare in modo puntuale la causa attributiva o il contesto della cessione.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2907 del 17.12.2018

Accertamento - Società - Cancellazione dal registro delle imprese - Effetto ai fini tributari - Decorso di cinque anni - È tale

Accertamento - Società - Sopravvivenza ai fini tributari - Decreto cd. "semplificazioni" d.lgs. n. 175/2014 - Norma di interpretazione autentica - Non è tale - Efficacia retroattiva - Non sussiste

A seguito della cancellazione dal Registro delle imprese, la società deve intendersi estinta anche in presenza di crediti rimasti insoddisfatti e di rapporti giuridici non ancora definiti. A seguito della cancellazione, l'ente da soggetto esistente, diviene totalmente inesistente ed è, pertanto, privo di legittimazione sostanziale e processuale dal punto di vista commercialistico.

Nella prospettiva tributaria invece, a seguito del decreto cd. "semplificazioni" (d.lgs. n. 175/2014, che non ha efficacia retroattiva) si è determinato un vero e proprio doppio binario per le società: da un lato, considerata estinta per il diritto civile, mentre dall'altro, perfettamente operativa per quanto riguarda tributi e contributi per cinque anni dalla sua cancellazione, non solo in relazione all'accertamento, ma anche per quanto concerne il contenzioso dinanzi alle Commissioni tributarie.

Commissione tributaria provinciale di Modena - Sez. I - sentenza n. 14 del 14.1.2019

Accertamento - Oggettiva inesistenza - Sovrafatturazione - Elementi indiziari - Sussistenza - Controprova del contribuente - Assenza - Legittimità dell'avviso di accertamento

La mera assenza di acquisti da parte del fornitore (la quale risulterebbe dalle dichiarazioni fiscali), non basta da sola a presumere l'inesistenza oggettiva della fornitura acquistata dal suo cliente. È invece legittimo presumere la sovrapproduzione degli acquisti, e dunque la loro parziale oggettiva inesistenza, quando l'acquirente non è in grado di motivare lo scostamento rispetto ai valori di mercato. Il fatto che le dogane non abbiano rettificato, sulla base del valore normale, le dichiarazioni relative a tali acquisti, non basta a confutare l'accusa di sovrapproduzione, giacché quando l'imponibile supera il valore normale l'interesse erariale è nel senso dell'acquiescenza al dichiarato. Il fatto che la contribuente conosca soltanto i soprannomi (non già le effettive generalità) dei referenti per gli acquisti in questione e le carenze nei prospetti contabili del magazzino sono ulteriori indizi di inesistenza oggettiva degli acquisti.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. V - sentenza n. 50 del 17.1.2019

Accertamento - Responsabile d'imposta - Legale rappresentante - Mancata comunicazione dimissioni - Rilevanza - Sussiste

La responsabilità del legale rappresentante non può essere messa in discussione nel caso in cui non sia stata comunicata all'ufficio la cessazione dalla carica di Presidente dell'Associazione; il richiamo all'effettività dell'ingerenza è implicito nell'investitura del soggetto nella carica di legale

rappresentante e tale investitura costituisce anche il confine temporale della sua responsabilità per le obbligazioni insorte nel periodo di assunzione della suddetta carica.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 25 del 18.1.2019

Associazioni non riconosciute - La responsabilità dell'amministratore per i debiti fiscali scatta nel caso di esercizio effettivo dell'attività

La responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e terzi. Nel caso delle associazioni sportive dilettantistiche, l'eventuale corresponsabilità per gli illeciti fiscali dalla stessa commessi che comportino, eventualmente, la riqualificazione, di fatto, dell'attività della stessa come attività commerciale, va ricercata nell'amministratore di fatto che ha gestito i rapporti commerciali della stessa.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. VIII – sentenza n. 170 del 29.1.2019

Accertamento – Solidarietà tributaria – Società di persone – Preventiva escussione – Obbligo – Sussiste

In ordine alla posizione del socio ricorrente, il Collegio rileva come questi sia socio accomandatario della società e legale rappresentante della stessa e, quindi, coobbligato solidale con quest'ultima per le obbligazioni societarie, fatto salvo il solo diritto alla preventiva escussione del patrimonio sociale. Esso è legittimato a formulare l'eccezione della preventiva escussione del patrimonio sociale in quanto l'atto, non ha natura meramente accertativa del credito, ma ha anche natura esecutiva, sia pure parziale dei crediti dedotti, tant'è che un'intera parte del documento è riservata alle notizie relative alla sua esecuzione.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 187 del 18.2.2019

Tributi erariali indiretti – Aziende o diritti reali su di esse – Imposta di registro – Determinazione della base imponibile – Avviamento – Valutazione – Criteri di determinazione – Studi di settore – Mancanza – Conseguenze – Ricorso al criterio della percentuale di redditività – Obbligatorietà

In tema di imposta di registro, il valore di avviamento di un'azienda deve essere determinato in base agli studi di settore, che garantiscono un più elevato grado di attendibilità e, in mancanza di essi, deve farsi riferimento: 1) alla media dei ricavi ex art. 53 TUIR accertati o dichiarati con riferimento ai tre periodi d'imposta precedenti quello del trasferimento dell'azienda; 2) all'indice di redditività dato dal rapporto percentuale tra il reddito d'impresa e i ricavi; 3) al coefficiente costante pari a 3 e ridotto a 2 in particolari condizioni.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. V – sentenza n. 538 del 27.2.2019

Accertamento - Scritture contabili - Presenza di fotocopia delle prime due pagine del libro degli inventari - Mancata contestazione della difformità delle copie rispetto alle corrispondenti pagine originali - Inattendibilità della contabilità - Non sussiste

Ai fini dell'attendibilità della contabilità è irrilevante la presenza della fotocopia delle prime due pagine del libro degli inventari prima della bollatura del registro se non viene contestato il contenuto di tali copie come difforme dalle corrispondenti pagine originali.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 622 del 5.3.2019

Disposizioni generali - Società cooperativa a responsabilità limitata - Cancellazione - Somme riscosse a titolo di lavoro dipendente o di socio lavoratore - Assimilabilità al compenso del capitale di rischio - Non sussiste - Aggredibilità per debiti fiscali della società - Esclusione

Le somme riscosse dai soci di una società cooperativa a responsabilità limitata, nei due anni precedenti alla cancellazione dal registro delle imprese, a titolo di lavoro dipendente o in qualità di soci lavoratori, non sono aggredibili per il pagamento dei debiti fiscali della società avendo titolo diverso rispetto al compenso del capitale di rischio in quanto relative a una prestazione fornita che ha consentito alla cooperativa di svolgere un'attività.

Commissione tributaria provinciale di Savona - Sez. III - sentenza n. 68 del 6.3.2019

IRPEF - Reddito di partecipazione in società di persone - Socio accomandante dichiarato fallito - Esclusione dall'imputazione automatica del reddito societario

Illegittimo e di conseguenza annullabile l'accertamento, quanto all'applicazione della regola di cui all'art. 5 TUIR in tema di ripartizione automatica, in capo ai soci, del reddito delle società di persone, laddove si tratti di accomandante dichiarato fallito in altra attività, con chiusura definitiva della relativa procedura. Tanto, valendo il principio per cui, la declaratoria di fallimento produce l'effetto dell'esclusione di diritto dell'accomandante, in forza dei richiami contenuti negli artt. 2293 e 2315 c.c. all'art. 2288 stesso codice, dettato per le società semplici (Cass., sent. n. 8091/2003 e n. 5449/2015).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 708 del 12.3.2019

Accertamento - Sentenza penale passata in giudicato - Proventi illeciti - Recupero a tassazione - Applicazione delle provvigioni accertate nella sentenza penale - Assenza di contrarie allegazioni del contribuente - Correttezza del *modus operandi* dell'ufficio - Sussiste

Nel recupero a tassazione di proventi illeciti, in mancanza di contrarie allegazioni del contribuente, deve ritenersi corretto il *modus operandi* dell'ufficio che ha applicato, a tutte le operazioni illecite poste in essere, le provvigioni accertate nella sentenza penale passata in giudicato in relazione ad alcune delle stesse, poiché tratto da dati e documenti incontrovertibili che l'Amministrazione finanziaria ha ricavato dal parallelo procedimento penale.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 795 del 18.3.2019

Disposizioni di carattere generale - Successione ereditaria - Subentro dell'erede - Situazioni pendenti - Ignoranza - Non opponibilità

Il processo successorio per accettazione dell'eredità comporta il subentro dell'erede, senza soluzione di continuità, nello stato attivo e passivo del *de cuius*, con la conseguenza dell'assunzione di ogni obbligazione, definita o in corso di definizione, con inopponibilità dello stato di ignoranza di eventuali situazioni pendenti, in quanto l'erede assume la titolarità dei diritti e la responsabilità degli obblighi patrimoniali.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 384 del 19.3.2019

Accertamento - Atto giudiziario - Imposta di registro - Modalità di liquidazione - Sussistenza del debito anteriore alla cessazione della società - Indicazione nel bilancio finale - Necessità - Omissione - Art. 2495 c.c. – Responsabilità del liquidatore – Sussistenza

L'art. 6 del Decreto Interministeriale del 10.5.2006, concernente le modalità operative di registrazione telematica degli atti giudiziari, prevede, al comma 3, che i dati della liquidazione delle imposte sono resi noti anche mediante pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate e il loro inserimento nel registro di cancelleria, reso disponibile per via telematica nelle forme previste dal d.p.r. n. 123/2000. Tale modalità di liquidazione del tributo lo rende certo, liquido ed esigibile, senza che sia necessario per il contribuente attendere l'avviso di liquidazione dell'ufficio. Conseguentemente, il liquidatore di una società (successivamente estinta) ha l'obbligo di inserire tale posta nel bilancio finale di liquidazione: qualora non vi provveda, si applicano le norme di cui all'art. 2495 c.c., secondo cui i creditori sociali, quale l'Amministrazione finanziaria, possono agire nei confronti dei liquidatori, una volta estinta la società, se il mancato pagamento è stato causato da colpa di questi ultimi.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. I – sentenza n. 437 del 27.3.2019

Altre imposte indirette - Separazione giudiziale tra coniugi - Verbale di separazione consensuale - Successiva cessione immobiliare - Lasso di tempo di 22 anni – Convenzione matrimoniale - Applicazione - Avviso di liquidazione del maggior tributo - Illegittimità

Un eventuale differimento dell'esecuzione dell'accordo di separazione - quali che ne siano le ragioni ispiratrici - non appare, di per se stesso, rivelatore di un originario intento elusivo. Non si comprende, infatti, quale vantaggio, in termini di carico tributario, dovrebbero avere i coniugi dal differire l'esecuzione concreta del trasferimento concordato tempo prima. Pertanto, o si prova che l'intento elusivo era già presente al momento della composizione della crisi coniugale (il che nemmeno l'Amministrazione finanziaria sostiene, essendo il suo avviso di liquidazione fondato unicamente sul decorso del tempo), e allora a ben poco rileverebbero sia la tempestività, che il ritardo del negozio di trasferimento. Oppure, al contrario, in assenza di tale prova, il lasso di tempo, anche considerevole, fra accordo coniugale - assimilabile ad un contratto preliminare - e contratto definitivo non assume alcun rilievo ai fini fiscali (a meno che non si facciano valere fatti sopravvenuti all'accordo, sintomatici di un intento non più compositivo, bensì divenuto elusivo. Ad esempio: l'intervenuta riconciliazione fra i coniugi che priverebbe il trasferimento di qualsivoglia

finalità transattiva). Né si vede come l'Amministrazione finanziaria possa invocare la scadenza di un termine posto nell'esclusivo interesse delle parti negozianti e che esse erano del tutto libere di consensualmente differire, anche tacitamente. Ciò toglie rilievo a ogni discussione sul carattere ordinatorio o perentorio del termine in esame.

Commissione tributaria provinciale di Forlì - Sez. I - sentenza n. 116 del 15.4.2019

Accertamento - Società agricola - Possesso di partecipazioni marginali in società commerciali - Assenza del requisito di esercizio esclusivo dell'attività agricola - Non consegue

Non viene meno il requisito dell'esclusività, richiesto per la determinazione dei redditi su base catastale ai sensi dell'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986, per una società agricola in possesso di partecipazioni al capitale di società commerciali di entità residuale.

Occorre valutare concretamente la composizione delle partecipazioni possedute, i tipi di attività realmente svolte ed i rapporti esistenti tra le società partecipanti e le società partecipate.

L'eventuale percezione di utili derivanti dalla partecipazione in una società di capitali (senza alcun potere di controllo) rileva sotto il profilo finanziario, ma non risente della natura dell'attività svolta dalla partecipata.

Commissione tributaria regionale per il Molise - Sez. I - sentenza n. 311 del 16.4.2019

Associazioni non riconosciute - Rapporti esterni - Responsabilità di chi agisce per l'associazione - Associazioni non riconosciute - Responsabilità del legale rappresentante per debiti tributari - Configurabilità - Limiti - Fattispecie in tema di società sportiva dilettantistica

In tema di associazioni non riconosciute (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), 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.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. II - sentenza n. 2526 del 26.4.2019

Avviso intimazione IVA - Notifica della presupposta cartella per crediti tributari antecedenti la dichiarazione di fallimento al curatore fallimentare - Omessa notifica al contribuente fallito - Illegittimità della intimazione - Conseguè

L'intimazione di pagamento, ove la presupposta cartella portante crediti di natura tributaria antecedenti la dichiarazione di fallimento sia notificata soltanto al curatore fallimentare e non al contribuente fallito è illegittima dovendo la cartella essere notificata sia al curatore fallimentare, sia al contribuente fallito.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. III – sentenza n. 690 del 7.5.2019

Accertamento - Responsabile d'imposta - Trust - Soggettività passiva - Non sussiste

Il trust non ha una soggettività giuridica propria, è piuttosto un patrimonio separato, ed i beni in esso conferiti vengono intestati al trustee, che ha il compito di amministrarli e di gestirli e che perciò ha la capacità processuale attiva e passiva in ordine a detti beni. Unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi è, pertanto, il trustee, il quale non agisce come legale rappresentante del trust, bensì come soggetto che dispone del diritto (Tribunale di Milano sentenza n. 6855/2018). Il trust non ha, quindi, alcuna soggettività passiva tributaria.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1529 del 13.5.2019

IRES - Estinzione di società - Debiti tributari rimasti insoddisfatti - Liquidatori - Responsabilità - Limiti

Nel caso di estinzione della società, l'Amministrazione finanziaria non può invocare la responsabilità del liquidatore che non ha provveduto al pagamento delle imposte accertate o liquidate successivamente all'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto. La presunzione legale relativa opera soltanto per le imposte che sono dovute per effetto di atti notificati prima della chiusura della liquidazione, o per le imposte per le quali vi siano stati riconoscimenti di debito da parte della società, nei limiti dell'attivo distribuito ai soci in danno all'Erario.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. IV – sentenza n. 743 del 27.5.2019

IRPEF – Cessione azioni da società semplice ai soci - Riqualficazione reddito - Non ammessa

L'assegnazione ai soci di cui all'art. 20-bis del TUIR non coincide con qualsiasi attribuzione di beni della società al socio, ma si sostanzia unicamente in quel trasferimento a titolo gratuito che l'ente ponga in essere a favore del socio nel momento in cui egli receda o sia escluso dalla società, ovvero sia posta in essere una riduzione del capitale sociale, ovvero ancora la stessa società sia liquidata. Tale circostanza è pacifica in considerazione della rubrica dello stesso art. 20-bis, del contenuto dell'art. 17-bis, lett. l), al quale esso fa rinvio.

L'ufficio non può quindi tassare una vendita, attestata come tale dalla girata azionaria, riqualficandola quale assegnazione ed attribuendo rilievo, ai fini della sua necessaria consequenzialità rispetto alla liquidazione dell'ente, alla liquidazione sociale intervenuta ben quattro anni dopo.

Tale rapporto di consequenzialità, di per sé assurdo in considerazione del notevolissimo lasso temporale intercorso e del fatto che la liquidazione è avvenuta successivamente rispetto alla presunta assegnazione della partecipazione, che avrebbe invece dovuto rappresentare una conseguenza della stessa liquidazione, sarebbe comprovato - secondo l'ufficio - dal fatto che successivamente alla vendita della partecipazione ai soci la società semplice non ha più svolto alcuna attività, senza tener conto che una società semplice, cui è notoriamente precluso l'esercizio di un'attività di impresa e che non può, per ovvie ragioni, svolgere attività lavorative, può non svolgere alcuna attività.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 531 del 3.6.2019

Obbligazioni tributarie ereditarie - Gli eredi rispondono dei debiti in proporzione delle loro rispettive quote - Sussiste - Solidarietà per le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa - Non sussiste

In tema di responsabilità per i debiti ereditari tributari, in mancanza di norme speciali che vi derogano, si applica la disciplina comune di cui agli artt. 752 e 1295 c.c., in base alla quale gli eredi rispondono dei debiti in proporzione delle loro rispettive quote ereditarie. È errata l'affermazione secondo cui gli eredi "rispondono in solido delle obbligazioni tributarie, il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa".

Commissione tributaria regionale per il Molise - Sez. I - sentenza n. 389 del 5.6.2019

Tributi erariali indiretti - Determinazione della base imponibile - In genere - Avviso di liquidazione fondato esclusivamente sulla differenza con il valore agricolo medio - Legittimità - Esclusione - Fondamento

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione non può essere fondato esclusivamente sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore del bene risultante dal valore agricolo medio.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XIV - sentenza n. 2575 del 14.6.2019

Presunzione di natura reddituale delle somme detenute in Paesi *black list* - Retroattività della norma - Sussiste

L'art. 12 del d.lgs. n. 78 del 2009 che introduce una presunzione di redditività per le attività e gli investimenti detenuti nei Paesi a fiscalità privilegiata, i quali salvo prova contraria si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione, ha natura procedimentale, e non sostanziale, nella parte in cui prevede il raddoppio dei termini di accertamento di imposte, interessi e sanzioni, basati su detta presunzione. L'attribuzione alla norma di una natura procedimentale consente l'applicazione retroattiva della disposizione anche ai periodi di imposta precedenti al 30 dicembre 2009, data di entrata in vigore della norma stessa.

L'applicazione retroattiva non determina una modificazione sostanziale della posizione soggettiva del contribuente atteso che gli obblighi di questo nei confronti del fisco restano quelli separatamente contemplati dalle leggi in vigore al tempo della dichiarazione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VII - sentenza n. 2040 del 17.6.2019

IRES - Accertamento - Associazione sportiva dilettantistica - "Animus sociandi" versus sinallagmaticità degli importi versati - Dichiarazione dei soggetti indicati nel libro soci - Rilevanza - Sussiste

Ai fini della qualifica di A.S.D., le dichiarazioni dei soggetti indicati nel libro soci che escludono la propria volontà di associarsi, confermando di aver versato gli importi esclusivamente a fronte della frequentazione dei corsi, non costituiscono mere e ininfluenti opinioni personali, ma dichiarazioni volte a escludere la presenza in capo ad essi del requisito soggettivo - cosiddetto "animus sociandi" - richiesto ai fini della configurabilità di un'autentica associazione, considerata la natura sinallagmatica degli importi versati in forma di quote sociali.

10.1. La disciplina delle società cd. di comodo

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VI – sentenza n. 3313 del 31.7.2018

Avviso di accertamento - Società di comodo - Istanza di interpello

La mancata proposizione di domanda di interpello disapplicativo ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, l. n. 724/1994 non preclude al contribuente di fornire in giudizio la prova dell'insussistenza dei presupposti per l'applicazione della normativa antielusiva. La procedura di interpello costituisce per il contribuente una facoltà e non un onere per il superamento delle presunzioni delle disposizioni antielusive, restando ferma, per il contribuente, la facoltà di offrire in giudizio la prova dell'insussistenza dei presupposti di tali disposizioni.

Commissione tributaria regionale per la Calabria – Sez. III - sentenza n. 3137 del 8.10.2018

Società non operative – Disapplicazione – Prova contraria sequestro azienda non sufficiente a superare presunzione maggior reddito

In tema di disposizioni antielusive, l'impugnazione del provvedimento di diniego emanato a seguito di istanza di disapplicazione della normativa ex art. 37-bis, comma 8, del d.p.r. n. 600/1973, non costituisce un presupposto di ammissibilità del ricorso, poiché per quanto l'elenco degli atti impugnabili contenuto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 sia tassativo, non è preclusa l'impugnazione di altri atti con i quali l'A.F. porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria. Conseguentemente, per il contribuente l'impugnazione rappresenta l'esercizio di una facoltà, non già l'adempimento di un onere.

In tema di interpello per la disapplicazione, il successivo avviso di accertamento risulta sufficientemente motivato allorché dimostri l'insussistenza dei presupposti per l'invocata disapplicazione e cioè i motivi per i quali la società debba considerarsi operativa, ex art. l. n. 794/1994, anziché impossibilitata a svolgere la propria attività imprenditoriale, con ciò senza che venga violato il riparto dell'onere probatorio.

In tema di prova dell'inoperatività, rappresenta un onere della società vincere la presunzione *iuris tantum*, fornendo la prova contraria esplicitiva dell'anomalia reddituale, sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario. Il sequestro dell'azienda non è prova di per sé sufficiente a dimostrare una situazione di carattere straordinario ai fini della disapplicazione del maggior reddito accertato.

Commissione tributaria provinciale di Udine – Sez. II – sentenza n. 237 del 11.10.2018

Accertamento – Interposizione ex articolo 37, comma 3, d.p.r. n. 600/1973 – Presupposto – Comportamento fraudolento del contribuente – Non essenzialità – Onere della prova in capo all’ufficio – Ricorso a presunzioni qualificate – Possibilità – Sussiste

La disciplina antielusiva dell’interposizione prevista dall’art. 37, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l’applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d’imposta. L’ufficio, al fine di accertare la manovra elusiva del contribuente, può anche avvalersi di presunzioni.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IV – sentenza n. 8801 del 13.12.2018

IRES – Società di comodo – Beni pignorati – Sottoposti a gestione di custode giudiziale – Reddito minimo – Ricavi presunti – Sussiste

Nonostante i beni pignorati siano sottoposti alla gestione del custode giudiziale restano comunque iscritti a bilancio della società che continua a conseguire ricavi anche presunti. È applicabile in questi casi la disciplina sulle società di comodo prevista dalla l. n. 724/1994.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IV – sentenza n. 1490 del 19.12.2018

Accertamento – Società di comodo – Inerzia – Rilevanza

In tema di società di comodo, è onere del contribuente dimostrare il sussistere di oggettive e straordinarie situazioni, ossia di situazioni non riconducibili alla sfera della sua volontà, con riferimento alla concreta situazione di mercato e al contesto economico di riferimento, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi altrimenti *ex lege* previsti come necessari e, quindi, presunti per essere considerata operativa. In applicazione di tale principio il giudice ha ritenuto insufficiente a soddisfare tale onere probatorio la situazione di cattiva manutenzione e la non utilizzabilità dell’immobile posseduto, non avendo il contribuente dimostrato di essersi attivato in alcun modo per conseguire un risultato operativo conforme all’oggetto sociale (elaborazione di progetti, effettuazione di investimenti, richiesta di permessi edilizi ecc.).

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 58 del 8.1.2019

Tributi erariali diretti – Accertamento delle imposte sui redditi – Accertamenti e controlli – Accertamento d’ufficio – Società di comodo – Presunzione di reddito minimo – Prova contraria – Oggetto – Impossibilità – Nozione – Fattispecie

In materia di società di comodo, l’impossibilità, per situazioni oggettive di carattere straordinario, di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all’art. 30 della l. n. 724 del 1994, la cui prova è a carico del contribuente, non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato, potendo rilevare situazioni ogget-

tive non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore, che abbiano reso impossibile il raggiungimento di un volume minimo di ricavi o di reddito (trattasi di una fattispecie in cui la CTR ha considerato rilevanti lo stato di liquidazione della società, la condizione negativa di mercato, la cessione forzata di attività remunerative, nonché l'assenza di interventi economici o investimenti).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XXVIII – sentenza n. 32 del 9.1.2019

IRES - Società non operative - Rilascio delle autorizzazioni o licenze - Tempi burocratici - Rilevanza - Sussiste

Ai fini della disciplina sulle società non operative, l'Amministrazione finanziaria non può non tenere conto dei tempi burocratici, ordinariamente non brevi, per il rilascio di autorizzazioni o licenze, necessarie per realizzare i programmi produttivi che il contribuente intende attuare, con il conseguente venir meno di tutte le penalizzazioni.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 1532 del 13.5.2019

Accertamento - Società sportiva dilettantistica costituita nella forma di società di capitali - Applicabilità della normativa sulle “società di comodo” - Non sussiste

Non è applicabile alla società sportiva dilettantistica senza finalità di lucro, seppur costituita nella forma di società di capitali, la normativa sulle c.d. “società di comodo”, stante l'oggettiva impossibilità di realizzare utili.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 1556 del 14.5.2019

Disposizioni di carattere generale - Società di comodo - Interpello disapplicativo - Inammissibilità dell'istanza - Tutela giurisdizionale - Sussiste

Il provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate ha dichiarato inammissibile l'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo è impugnabile poiché con il contestato diniego a carattere definitivo, l'Amministrazione finanziaria, con la dichiarata inammissibilità dell'istanza, ha portato a conoscenza del contribuente di non ritenere di disapplicare le norme antielusive e, in definitiva, di non riconoscere la sussistenza delle invocate situazioni oggettive previste dall'art. 30 della l. n. 724/94, con ogni diretto riflesso sul piano tributario quale l'impossibilità di fruire delle agevolazioni previste dalle richiamate disposizioni. Di qui l'indubbia sussistenza di un interesse, ex art. 100 c.p.c. del contribuente, ad agire per invocare la tutela giurisdizionale.

CAPITOLO VII

IL PROCESSO

| | |
|---|-----|
| 1. Il processo tributario | 330 |
| 1.1. La giurisdizione tributaria | 330 |
| 1.2. La competenza | 332 |
| 1.3. L'obbligo di astensione del giudice | 332 |
| 2. L'oggetto del giudizio | 333 |
| 2.1. Gli atti impugnabili | 333 |
| 2.2. Le misure cautelari | 341 |
| 2.3. I motivi aggiunti | 342 |
| 3. Le parti | 342 |
| 3.1. I presupposti dell'azione | 342 |
| 3.2. La rappresentanza processuale | 344 |
| 3.2.1. La delega di firma | 345 |
| 3.3. L'intervento | 346 |
| 3.4. Il litisconsorzio necessario | 347 |
| 4. Il primo grado di giudizio | 349 |
| 4.1. Il ricorso | 349 |
| 4.1.1. Il reclamo/mediazione | 350 |
| 4.2. La costituzione in giudizio | 351 |
| 4.3. Le prove | 353 |
| 4.3.1. L'onere di specifica contestazione | 357 |
| 4.4. L'udienza | 359 |
| 4.5. La sentenza | 360 |
| 4.5.1. La decisione sulle spese processuali | 363 |
| 4.6. L'efficacia del giudicato esterno | 364 |
| 5. L'appello | 367 |
| 5.1. L'appello incidentale | 369 |

| | |
|---|-----|
| 5.2. La specificità dei motivi | 369 |
| 5.3. Le prove ammesse | 373 |
| 5.4. I documenti nuovi | 374 |
| 6. Il giudizio di rinvio | 375 |
| 7. La revocazione | 376 |
| 8. L'interruzione | 378 |
| 9. La sospensione | 378 |
| 10. L'estinzione | 378 |
| 11. Il giudizio di ottemperanza | 382 |
| 12. Le problematiche relative alle notificazioni degli atti processuali | 383 |
| 13. Il processo tributario telematico | 388 |

1. Il processo tributario

1.1. La giurisdizione tributaria

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1278 del 2.7.2018

Esecuzione forzata tributaria - Opposizione agli atti esecutivi riguardanti il pignoramento - Giurisdizione tributaria - Spettanza

In materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardanti l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento - o degli atti presupposti del pignoramento - è ammissibile, e va proposta, ai sensi dell'art 2, comma 1, secondo periodo, d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 19 d.p.r. n. 602/1973 e degli artt. art. 57 e 617 c.p.c. avanti al giudice tributario (cfr. Cass. SS.UU., n. 13913/2017).

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. III - sentenza n. 1009 del 11.7.2018

Processo tributario - Preavviso di ipoteca - Cartelle prodromiche di natura non tributaria - Giurisdizione del giudice tributario - Sussiste

Rientra nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie, nell'ambito del giudizio di impugnazione di un preavviso di iscrizione ipotecaria per omessa notifica degli atti presupposti, l'accertamento della rituale notifica delle cartelle prodromiche, ancorché alcune di esse abbiano natura non tributaria.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. XII – sentenza n. 3894 del 20.9.2018

Catasto - Illegittimità di un provvedimento che non costituisce presupposto tributario - Non compete alla Commissione tributaria - Competenza del giudice amministrativo

La denuncia di illegittimità di un provvedimento in materia catastale dell'Amministrazione che non costituisca il presupposto per l'assoggettamento dell'immobile a tributo o a maggior tributo rientra nella competenza giurisdizionale del giudice amministrativo non riferendosi la contestazione alla denuncia della lesione di un interesse legittimo derivante dalla prospettata illegittimità dell'azione amministrativa.

Commissione tributaria provinciale di Rieti - Sez. I - sentenza n. 103 del 23.10.2018

Tributi locali - Cartella di pagamento - Violazione al codice della strada - Competenza esclusiva del giudice di pace - Difetto di giurisdizione del giudice tributario - Illegittimità del ricorso - Sussiste

La competenza in materia di opposizione a una cartella di pagamento per sanzioni del codice della strada, in caso di opposizione ad esecuzione non ancora iniziata, spetta al giudice di pace, in virtù

dei criteri di competenza per materia, di cui all'art. 7 del d.lgs n. 150/2011, al pari della cognizione relativa all'opposizione al verbale di accertamento.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2857 del 14.12.2018

Giurisdizione tributaria - Fermo amministrativo - Sanzioni amministrative - Violazione al codice della strada - Non sussiste - Giudice di pace - Ha giurisdizione

La giurisdizione sulle controversie riguardanti il preavviso di fermo amministrativo applicabile a fronte della riscossione di sanzioni amministrative per la violazione al codice della strada non spetta alla commissione tributaria, ma il giudice di pace territorialmente competente.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XX - sentenza n. 6660 del 5.6.2019

Giurisdizione tributaria - Pignoramento - Impugnabilità - Condizioni - Omessa notifica cartelle di pagamento

In tema di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario, atteso che il pignoramento rappresenta il primo atto con cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione, ed oggetto del giudizio è la fondatezza del titolo esecutivo.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. VI - sentenza n. 482 del 13.6.2019

Giurisdizione - Accise - Addizionale sull'energia elettrica - Istanza di rimborso - Consumatore finale - Legittimazione - Non sussiste - Competenza del giudice tributario - Non sussiste - Giurisdizione del giudice ordinario - Sussiste

In materia di rimborsi dell'addizionale sull'accisa sui prodotti energetici, il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge esclusivamente tra l'Amministrazione finanziaria ed il solo fornitore con sussistenza di un rapporto tributario diretto tra fisco e fornitore sottoposto alla normativa tributaria, mentre altro risulta essere il rapporto privatistico tra il fornitore ed il consumatore del prodotto. Conseguentemente, quando il consumatore fa valere nei confronti del fornitore l'azione di ripetizione della parte di prezzo corrispondente al suddetto tributo, ritenendo di essere esonerato dal relativo pagamento, non esercita un'azione tributaria di rimborso, ma, nel rapporto con il suo fornitore, un'azione per la restituzione di una parte del prezzo indebitamente corrisposto in quanto non avrebbe potuto essere compresa nel prezzo medesimo. Ne deriva che l'asserito indebito vantato si configura come indebito oggettivo ex art. 2033 c.c. e non come indebito tributario ex art. 14, comma 2, del TUA e, pertanto, rientra nella giurisdizione del giudice ordinario.

1.2. La competenza

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. III – sentenza n. 2111 del 2.7.2018

Processo - Pignoramento - Notifica atto prodromico - Competenza giudice tributario - Sussiste

In caso di proposizione di ricorso avverso l'esecuzione dell'atto di pignoramento a causa della mancata notifica dell'atto presupposto, se la domanda riguarda un atto dell'Agenzia delle Entrate, il giudice competente è quello tributario e non quello ordinario.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 1090 del 26.2.2019

Processo tributario – Incompetenza

Ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, ove il processo venga ritualmente riassunto a norma del comma 5, la sentenza della Commissione tributaria provinciale che ha dichiarato la propria incompetenza rende incontestabile sia tale incompetenza, sia la competenza del giudice in essa indicato.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia riassunto il procedimento avanti la Commissione indicata e al contempo impugnato la pronuncia che nega la competenza in capo a quella originariamente adita, tale gravame va respinto, giacché l'intervenuta riassunzione rende appunto incontestabile la competenza del nuovo giudice.

Commissione tributaria provinciale di Roma - Sez. VII - sentenza n. 5717 del 17.4.2019

Processo tributario - Commissioni Tributarie - Competenza per territorio - Commissione di primo grado - Controversie promosse nei confronti dei Concessionari del servizio di riscossione - Sede dell'ente impositore - Rilevanza - Fondamento

In materia di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 tenuto conto dei principi affermati dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 3.3.2016, la competenza territoriale delle Commissioni tributarie provinciali nelle controversie promosse dai contribuenti nei confronti dei Concessionari del servizio di riscossione è determinata avuto riguardo alla sede dell'ente impositore, sicché non è ammessa alcuna distinzione che attribuisca rilevanza alla sede dell'ente concedente, ovvero a quella del Concessionario in ragione della materia controversa o dei motivi di impugnazione.

1.3. L'obbligo di astensione del giudice

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2882 del 13.12.2018

Processo tributario - Giudice cliente del ricorrente - Obbligo di astensione - Non sussiste - Inopportunità - È tale

Non è obbligato ad astenersi dal giudizio il giudice della commissione che, in pendenza della controversia, sia cliente dell'impresa che ha avanzato ricorso.

2. L'oggetto del giudizio

2.1. Gli atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XXI – sentenza n. 3235 del 9.7.2018

Processo - Atti impugnabili - Riscossione - Comunicazione di presa in carico - Impugnazione processuale - Atti impugnabili - Atti impositivi

La comunicazione di presa in carico inviata al contribuente dall'Agente della riscossione è sprovvista di un contenuto che sia assimilabile ad una qualche ben individuata pretesa tributaria, per esaurirsi, invece, in un semplice avviso a carattere informativo e per tale motivo non ne può essere ammessa l'autonoma impugnabilità.

Commissione tributaria provinciale di Rieti – Sez. II – sentenza n. 55 del 27.7.2018

Finanza locale – Tassa automobilistica – Prescrizione triennale – Decorrenza – Cartella di pagamento – Mancata notifica - Estratto di ruolo – Impugnabilità

L'estratto di ruolo, pur non essendo ricompreso tra gli atti espressamente indicati nell'art. 19 del d.lgs n. 546/1992, è impugnabile in assenza di notifica della cartella di pagamento. In caso di tasse automobilistiche, il diritto alla riscossione si prescrive nel termine del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VIII – sentenza n. 3418 del 6.8.2018

Estratto di ruolo - Condizioni di impugnabilità

L'impugnabilità dell'estratto di ruolo, sul principio della "conoscenza" dello stesso, deve decorrere dalla data di stampa del detto documento, e cioè da quando il ricorrente scopre il proprio debito. L'ammissibilità dell'impugnazione dell'estratto di ruolo è legata proprio alla mancata (ovvero invalida) notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. IX – sentenza n. 3689 del 10.9.2018

Avviso di accertamento – Avviso di liquidazione – Impugnazione ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992

Sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione si concluda con un invito bonario a versare quanto dovuto. Al riguardo non assume alcun rilievo la mancanza della formale dizione “avviso di liquidazione” o “avviso di accertamento” o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della Commissione tributaria competente.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VII – sentenza n. 3753 del 10.9.2018

Avviso bonario ex art. 36-bis, d.p.r. n. 600/1973 – Atto che contiene una specifica pretesa tributaria – Impugnabilità davanti al giudice tributario – Sussiste

In ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che esso si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione di irregolarità, ex art. 36-bis, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973 (c.d. avviso bonario).

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. IV – sentenza n. 3743 del 11.9.2018

Atti impugnabili – Istanza di autotutela – Diniego – Impugnabilità – Inammissibile

Il provvedimento di diniego avverso l'istanza di autotutela non è atto impugnabile ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992. Si concorda, infatti, con l'orientamento espresso da dottrina e giurisprudenza sulla tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili di cui al cennato art. 19, seppure la giurisprudenza di legittimità, nel tempo, abbia ritenuto di estendere l'impugnazione ad atti non rientranti tra quelli specificamente indicati. Il provvedimento in esame, tuttavia, non rientra tra gli atti tassativamente elencati, e neppure tra quelli ritenuti analoghi, atteso che l'attività di autotutela è contrassegnata da ampia discrezionalità non sindacabile in via giudiziaria per cui, contro il diniego di procedere all'esercizio del relativo potere, non può essere proposta impugnazione in sede giurisdizionale se non per contestare il provvedimento, solo con riferimento agli aspetti dell'imparzialità e correttezza dell'azione amministrativa.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. XIX – sentenza n. 3762 del 12.9.2018

Atti impugnabili – Liquidazione automatica della dichiarazione – Immediatamente impugnabile dinanzi al giudice tributario

In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost), è impugnabile davanti al giudice tributario ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche.

Per l'effetto, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa la comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis, comma 3, d.p.r. n. 600/1973.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVIII - sentenza n. 5922 del 13.9.2018

Processo tributario - Comunicazione di irregolarità - Rientra fra gli atti impugnabili

L'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 deve essere interpretato nel senso dell'impugnabilità di ogni atto contenente una pretesa tributaria. È conseguentemente impugnabile anche la comunicazione di irregolarità.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. IX - sentenza n. 3915 del 20.9.2018

Estratto di ruolo - Impugnazione - Presupposti

In tema di contenzioso tributario, l'estratto di ruolo che è atto interno all'Amministrazione finanziaria, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella, non sussistendo interesse concreto ed attuale ad instaurare una lite tributaria, la quale non ammette azioni di accertamento negativo del tributo.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. VI - sentenza n. 1242 del 24.9.2018

Processo tributario - Contributo unificato - Invito al pagamento - Atto impugnabile - Non sussiste

L'invito al pagamento per omesso pagamento del contributo unificato non costituisce atto autonomamente impugnabile secondo la previsione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto privo dei requisiti di atto impositivo; l'invito, infatti, viene notificato unicamente al procuratore domiciliatario e non già direttamente al contribuente; esso, inoltre, non contiene ancora la compiuta espressione della pretesa erariale e la relativa intimazione ad adempiere. Ne consegue l'inammissibilità del ricorso proposto.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. VI - sentenza n. 4072 del 2.10.2018

Processo tributario - Riscossione - Estratto di ruolo - Impugnabilità - Inammissibilità - Ragioni

È inammissibile il ricorso proposto avverso l'estratto di ruolo. Quest'ultimo, infatti, rappresenta un mero elaborato informatico formato dal concessionario della riscossione e non contiene nessuna pretesa impositiva diretta o indiretta. L'inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia pretesa impositiva comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. IX - sentenza n. 15682 del 18.10.2018

Processo tributario - Atti impugnabili - Istanza di autotutela - Diniego tacito di sgravio - Ambito del sindacato giurisdizionale

È impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie il diniego di autotutela in quanto l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi comporta che, anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, incidendo sul rapporto obbligatorio tributario, sono devolute al giudice indipendentemente dall'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria. (nell'occasione la CTP ha affermato che nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi un sindacato solo sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria).

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. X - sentenza n. 4842 del 5.11.2018

Riscossione - Intimazione di pagamento - Eccezione di prescrizione - Per difetto di notifica della cartella - Ammissibilità - Prescrizione - Dichiarabilità

Nel giudizio proposto avverso un'intimazione di pagamento, riferita ad una cartella di pagamento che ne costituiva il presupposto, in cui il contribuente abbia lamentato il difetto di notifica della cartella di pagamento e la prescrizione della pretesa azionata, la regolare notifica della cartella presupposta non impedisce al giudice di esaminare l'eccezione di prescrizione e di annullare l'intimazione di pagamento e la cartella per sopravvenuta prescrizione della pretesa tributaria azionata.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXII - sentenza n. 4632 del 29.10.2018

Processo tributario - Atti impugnabili - Diniego di autotutela - Sussiste

Il ricorso introduttivo avverso diniego parziale di autotutela è ammissibile, ancorché lo stesso non sia espressamente menzionato fra gli atti impugnabili indicati all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza: l'atto di diniego di autotutela è, infatti, l'unico atto avverso il quale il contribuente può fare valere le proprie ragioni rivolgendosi al giudice.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 7457 del 29.10.2018

Processo tributario - Atti impugnabili - Elencazione - Tassatività - Limiti - Avviso bonario - Impugnabilità - Sussiste

Deve ritenersi impugnabile dinanzi al giudice tributario il c.d. avviso bonario, posto che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile una interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448/2001.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XIV - sentenza n. 4658 del 31.10.2018

Processo tributario - Atti impugnabili - Diniego di sospensione della riscossione - Esclusione

Il diniego di sospensione amministrativa della riscossione non è impugnabile, stante la tassatività degli atti autonomamente impugnabili previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. La richiesta di sospensione della riscossione non è atto assimilabile al diniego di annullamento dell'atto impositivo in autotutela: diversi sono, infatti, i presupposti e le finalità. Impugnabile è la cartella esattoriale, rispetto alla quale si può lamentare un pericolo di pregiudizio di un danno grave e irreparabile. È, infatti, da tale atto esecutivo che discende il danno grave e irreparabile, non già dal diniego di sospensione. L'inerzia in tal senso non può essere sanata attraverso l'impugnazione del diniego di sospensione della riscossione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIII - sentenza n. 8001 del 16.11.2018

Processo tributario - Atti impugnabili - Vizi propri - Avviso di accertamento - Cartella di pagamento

Nel contenzioso tributario, la regola dell'impugnabilità di un atto per vizi propri (art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992) comporta che l'impugnazione di una cartella esattoriale con cui siano sollevati solo e unicamente eccezioni riguardanti gli atti prodromici, e non già anche i vizi propri relativi alla stessa, vada respinta se gli avvisi di accertamento presupposti siano divenuti definitivi a seguito di sentenza passata in giudicato (ad esempio, per omessa impugnazione di quest'ultima da parte del contribuente). In tal caso, infatti, ruoli e cartella di pagamento sono meri atti di riscossione di una pretesa erariale ormai irretrattabile.

Commissione tributaria provinciale di Savona - Sez. II - sentenza n. 412 del 21.11.2018

Processo tributario - Estratto di ruolo - Cartella di pagamento validamente notificata - Autonoma impugnabilità - Sussiste

Sono autonomamente impugnabili gli estratti di ruolo, anche se relativi a cartelle di pagamento che l'agente la riscossione dimostri, in giudizio, essere state validamente notificate, laddove il ricorso tenda a far dichiarare l'intervenuta prescrizione del diritto al tributo. I crediti relativi a tributi erariali (IRPEF, IRAP, IVA), laddove definitivi per mancata opposizione nei termini, sono soggetti alla prescrizione ordinaria decennale.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 3409 del 26.11.2018

Riscossione - Preavviso di iscrizione ipotecaria - Impugnabilità "facoltativa" dell'atto - Possibilità - Impugnabilità dell'atto tipico successivo - Sussiste

Avverso il preavviso di iscrizione ipotecaria è ammessa impugnazione facoltativa, sebbene non sia un atto ricompreso nell'elencazione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. Ciò nonostante, la mancata impugnazione di tale atto non è ostativa alla possibilità di impugnare l'atto tipico successivo senza preclusione alcuna.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. V - sentenza n. 9099 del 18.12.2018

Finanza locale - ICI - Ingiunzione di pagamento - Istanza annullamento in autotutela - Impugnazione silenzio-rifiuto - Valutazione largamente discrezionale della P.A. - Oggetto di sindacato giurisdizionale soltanto sotto il profilo delle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano il relativo esercizio del potere

Nel processo tributario, l'impugnabilità del diniego tacito di autotutela non è suscettibile di sindacato giurisdizionale, attesa la valutazione largamente discrezionale di cui gode la P.A., salvo che sussistano ragioni di rilevante interesse generale che ne giustificano l'esercizio del potere, senza che l'impugnazione del diniego possa tradursi in occasione di impugnazione tardiva dell'atto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. I - sentenza n. 2893 del 13.12.2018

Processo tributario - Avviso di presa di carico - Atto autonomamente impugnabile - È tale - Elencazione di cui all'art 19, d.lgs. n. 546/1992 - Non è tassativa

L'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 non è da intendersi come tassativa. In ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, ogni atto adottato dall'ente impositore che porti a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa. Ne deriva che anche un avviso di presa di carico notificato da Equitalia S.p.A. è suscettibile di autonomo gravame.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXIV - sentenza n. 5611 del 21.12.2018

Istanza di interpello disapplicativo – Società di comodo – Articolo 37-bis – Diniego – Natura provvedimentale – Atto impugnabile

Il diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di interpello presentata ai sensi dell'abrogato art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973 per la disapplicazione della disciplina delle società non operative è un atto recettizio, con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi quale diniego di agevolazione e, come tale, impugnabile avanti alle Commissioni tributarie. Tale provvedimento non ha natura semplicemente endoprocedimentale, poiché l'istanza di disapplicazione presentata dal contribuente ha l'immediato effetto di incidere sulla condotta tenuta dall'istante in sede di redazione della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta in relazione al quale l'istanza è stata presentata.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. III – sentenza n. 88 del 19.2.2019

Processo tributario – Atti impugnabili – Rigetto interpello – Impugnabilità – Sussiste

In tema di atti impugnabili la risposta negativa ad un interpello volto ad ottenere l'esenzione dalle imposte immobiliari comunali, non essendo solamente un atto di natura provvedimentale traducendosi in un diniego di agevolazioni tributarie, è un atto impugnabile.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. I – sentenza n. 607 del 4.3.2019

Processo – Atti impugnabili non previsti dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 – Pretesa tributaria definita – Onere della prova – Allegazione integrale dell'invito – Necessità – Sussiste

Ancorché l'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 sia meramente esemplificativo, è onere del contribuente provare che l'atto impugnato esprima una pretesa tributaria definitiva, allegandolo per intero e non in parte.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 176 del 8.3.2019

Esclusa dal campo di applicazione dell'IVA la Tariffa di Igiene Ambientale (T.I.A)

Gli atti con i quali il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente il pagamento della Tariffa di igiene ambientale (T.I.A.), anche quando assumono la forma della fattura commerciale, non avendo per oggetto il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, bensì un'entrata pubblicistica, hanno natura di atti impositivi ed il contribuente ha, pertanto, la facoltà di impugnarli dinanzi al giudice tributario, sebbene non siano riconducibili nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Data la natura tributaria della T.I.A., la stessa è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII – sentenza n. 1387 del 12.3.2019

Processo tributario – Società di comodo – Soggetto contribuente – Interpello disapplicativo – Ente impositore – Diniego disapplicativo – Soggetto contribuente – Mancanza pretesa

tributaria attuale - Non rileva - Portata lesiva futura - Sussiste - Interesse ad agire - Sussiste - Legittimità opposizione giudiziale - Conseguenze

È legittima l'opposizione giudiziale del contribuente avverso il diniego all'istanza di interpello di applicativo trasmessa per la società di comodo in quanto, ancorché possa astrattamente sussistere la mancanza di una pretesa tributaria attuale, vi è comunque l'interesse ad agire del contribuente in virtù della sua necessità di prevenire un evento lesivo futuro in grado incidere sul rapporto tributario.

Commissione tributaria provinciale di Avellino - Sez. II - sentenza n. 247 del 15.3.2019

Processo tributario - Avviso bonario - Impugnabilità - Sussistenza - Condizioni

Sussiste il diritto del contribuente all'impugnazione di un avviso bonario di pagamento dei tributi con cui l'Amministrazione finanziaria manifesti l'inequivocabile volontà di far valere una pretesa impositiva. Ciò in considerazione della non tassatività dell'elenco degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario ex art. 19 del d.lgs. 546/1992.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VIII - sentenza n. 1904 del 1.4.2019

Processo tributario - Preavviso di fermo amministrativo - Autonoma impugnabilità - Ammissibilità - Limiti

In materia di riscossione delle imposte, il preavviso di fermo amministrativo è autonomamente impugnabile, ma, ove gli atti impositivi presupposti siano divenuti definitivi, essendo stati notificati e non impugnati entro i termini di legge, possono essere fatti valere solo vizi del preavviso stesso e non già censure proprie dei suddetti atti impositivi presupposti.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 1552 del 14.5.2019

Disposizioni di carattere generale - Interpello disapplicativo dichiarato inammissibile per genericità della domanda - Impugnabilità - Non sussiste - Provvedimento di diniego di disapplicazione di norme antielusive - Impugnabilità - Sussiste

L'inammissibilità dell'interpello ex art. 37-bis, comma 8, d.p.r. n. 600/73 dichiarata dall'Agenzia Entrate per genericità della domanda e mancanza di valida documentazione, non può essere oggetto di ricorso in quanto l'Amministrazione finanziaria non è entrata nel merito del rapporto tributario, situazione (questa, soltanto) che avrebbe potuto rendere l'atto impugnabile. Impugnabile è, di contro, il provvedimento di "diniego" di disapplicazione di norme antielusive rappresentando questo un "dictum" dell'Amministrazione a seguito di vaglio nel merito delle ragioni del contribuente.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXIV - sentenza n. 6744 del 7.6.2019

Preavviso di fermo amministrativo - Autonoma impugnabilità - Oggetto del contenzioso tributario - Individuazione

Il preavviso di fermo amministrativo ex art. 86 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributa-

rio, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva. Peraltro non possono essere oggetto della impugnazione i vizi relativi al credito o alle cartelle, ma solo i vizi propri del preavviso impugnato, ove sia provata la ritualità della notifica delle cartelle sottese, non tempestivamente impugunate.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. VI – sentenza n. 475 del 13.6.2019

Processo tributario – Atti impugnabili – Rigetto interpello disapplicativo – Legittimità – Non sussiste – Conseguenze – Inammissibilità del ricorso introduttivo

In materia di atti impugnabili, la risposta all'interpello resa dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 11 della l. n. 212/2000 deve ritenersi mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente, ed atto non provvedimentale, non sussistendo, infatti, alcun carattere vincolante nella risposta per il richiedente, il quale non è assolutamente vincolato ad uniformarsi ad essa. Ne consegue che il parere di specie è conseguentemente carente dei caratteri dell'autoritarità e dell'esecutorietà, e non può di certo ritenersi esecutivo non producendo nei confronti del richiedente alcun effetto diretto ed immediato e non può essere annoverato tra gli atti generali di imposizione impugnabili in via di azione innanzi al giudice amministrativo o disapplicabili dal giudice ordinario o tributario in via incidentale. Pertanto, va dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio.

2.2. Le misure cautelari

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 3156 del 22.5.2019

Processo tributario – Notifica – Mancata impugnazione – Eccezioni formali e sostanziali – Inammissibilità – Istanza cautelare – Onere probatorio appellante – Pregiudizio grave e irreparabile

La regolarità della notifica e la mancata impugnazione delle cartelle determinano la definitività del credito tributario in esse riportato e l'inammissibilità di ogni eccezione relativa alla regolarità formale e sostanziale dell'iscrizione a ruolo. Grava sull'appellante, che presenti istanza cautelare, la prova, oltre che della fondatezza delle censure svolte, del pregiudizio grave ed irreparabile in cui incorrerebbe in caso di pagamento di quanto richiesto. Il pregiudizio si identifica con un evento dannoso rilevante, nel senso che la perdita di un determinato bene non è risarcibile; l'evento deve essere grave e irreparabile: è grave quando sussiste un divario sproporzionato tra il vantaggio che ricaverebbe l'ente e il sacrificio economico subito dal debitore dall'esecuzione dell'atto impugnato; è irreparabile il pregiudizio subito dal debitore, a causa del provvedimento, non agevolmente rimediabile, che determina effetti irreversibili.

2.3. I motivi aggiunti

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. X - sentenza n. 673 del 28.1.2019

Processo tributario - Impugnazioni - Domande nuove - Principio generale - Inammissibilità - Deroga - Condizioni - Individuazione

Il divieto dello *ius novorum* mira a garantire l'attuazione del principio del doppio grado di giurisdizione e si pone in linea con l'impostazione del giudizio di appello come mera ripetizione del giudizio di primo grado. È da considerare inammissibile, siccome nuova, la domanda fondata su motivi diversi ed ulteriori rispetto a quelli spesi in prima istanza. L'integrazione dei motivi di ricorso è consentita, ai sensi dell'art. 24, d.lgs. n. 546/1992, soltanto se resa necessaria dal deposito, ad opera delle altre parti processuali, di documenti fino ad allora sconosciuti, ma non quando sia introduttiva di un tema di indagine completamente nuovo tale da determinare uno spostamento dei termini della contestazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. III - sentenza n. 2465 del 18.4.2019

Processo tributario - Impugnazione - Nuovi documenti in appello - Produzione - Ammissibilità - Presupposti - Termini - Determinazione delle spese - Influenza - Possibilità

Nel processo tributario, le parti possono produrre in appello nuovi documenti, anche ove gli stessi comportino un ampliamento della materia del contendere e siano preesistenti al giudizio di primo grado, purché ciò avvenga, ai fini del rispetto del principio del contraddittorio nei confronti delle altre parti, entro il termine di decadenza di cui all'art. 32 del d.lgs n. 546/1992, ferma la possibilità di considerare tale condotta ai fini della regolamentazione delle spese di lite, nella quale sono ricomprese, ex art. 15 del detto decreto, quelle determinate dalla violazione del dovere processuale di lealtà e probità.

3. Le parti

3.1. I presupposti dell'azione

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. V - sentenza n. 1391 del 11.7.2018

Contenzioso - Estinzione della società - Prosecuzione del giudizio - Amministratore - Legittimazione processuale - Sussistenza - Accertamento - Movimenti bancari - Articoli 32, comma 1, n. 2, del d.p.r. n. 600/1973, 51, comma 1, n. 2, del d.p.r. n. 633/1972 e 2697 c.c.

- Imputabilità alla società accertata dei conti correnti bancari dei soci - Automatismi - Illegittimità

Va riconosciuta la legittimazione del ricorrente a proseguire il giudizio anche quale successore della società nelle more cancellata dal registro delle imprese ed estinta. L'ufficio finanziario non può limitarsi ad imputare alla società accertata le risultanze degli accertamenti bancari effettuati in capo a soggetti terzi, seppure soci, senza chiedere a questi ultimi le necessarie giustificazioni sulle rilevate movimentazioni.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 2942 del 2.10.2018

Riscossione - Prescrizione del credito - Legittimazione passiva - Ente creditore - Non sussiste - Agente della riscossione - Sussiste

Difetta di legittimazione passiva l'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui il contribuente lamenti la prescrizione del credito erariale per il decorso di oltre un decennio dalla notifica della cartella esattoriale, riguardando la controversia adempimenti ascrivibili esclusivamente al Concessionario della riscossione.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. X - sentenza n. 5404 del 12.11.2018

Processo tributario - Cartella esattoriale - Impugnazione - Eccezione di prescrizione - Concessionario della riscossione - Legittimazione processuale - Sussiste - Ente impositore - Litisconsorzio necessario - Non ricorre

Nel processo tributario, qualora il contribuente impugni una cartella esattoriale lamentando la prescrizione del tributo e/o del diritto ad esigerlo, sussiste la piena "*legitimatio ad causam*" del Concessionario della riscossione, in quanto soggetto responsabile del tempo trascorso sino alla notifica della cartella. Inoltre non vertendosi in ipotesi di litisconsorzio necessario, incombe sul Concessionario l'onere di procedere a chiamare in causa l'ente impositore dal quale pretendere di essere manlevato degli effetti negativi del giudizio.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XIV - sentenza n. 2802 del 3.12.2018

Processo tributario - Interesse ad impugnare - Legittimazione ad agire - Amministratore di fatto di una società - Non sussistono

L'amministratore di fatto di una società non è legittimato ad agire nell'interesse della società stessa per l'annullamento di un atto impositivo rivolto alla società e che non svolge alcun effetto nei confronti della persona fisica asseritamente amministratrice.

Osta per altro a una conclusione in senso avverso l'articolo 100 c.p.c. applicabile anche al processo tributario in ragione del rinvio generale operato dall'articolo 1, d.lgs. n. 546/1992.

Commissione tributaria regionale per il Friuli Venezia Giulia – Sez. IV – sentenza n. 4 del 16.1.2019

Legittimazione attiva - Legale rappresentante società fallita

Secondo i principi generali desumibili dall'art. 43, r.d. n. 267/1942, il fallito, dalla data del fallimento, perde la legittimazione processuale con riferimento ai rapporti patrimoniali compresi nel fallimento. Allo stesso è riconosciuta la legittimazione di carattere suppletivo solo nell'ipotesi di inerzia del curatore che deve essere adeguatamente provata. La mancata proposizione del ricorso da parte del curatore fallimentare non può, di per sé sola, essere interpretata come inerzia del curatore medesimo, essendo anche la rinuncia a proporre ricorso, in difetto di contrari elementi di giudizio, una possibile espressione della legittimazione processuale riconosciuta al curatore, laddove egli ritenga non proficuo agire in giudizio.

3.2. La rappresentanza processuale

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. III – sentenza n. 1729 del 3.10.2018

Contenzioso - Parti - Tributo locale gestito da una società per conto del Comune - Funzionario responsabile del tributo - Necessità di una delega a rappresentare la società in giudizio - Sussiste

Il funzionario di una società che gestisce i tributi per l'ente locale e che è il responsabile di un tributo può stare in giudizio solo se gli è stata attribuita la rappresentanza della società in giudizio.

Commissione tributaria provinciale di Savona – Sez. III – sentenza n. 485 del 17.12.2018

Processo tributario - Società di capitali dichiarata fallita - Legittimazione attiva alla proposizione di ricorso - Legale rappresentante ante fallimento - Non spetta - Inammissibilità

È inammissibile il ricorso proposto dal legale rappresentante - ante declaratoria di fallimento - di una s.r.l. spettando il relativo potere, in via esclusiva, al curatore fallimentare, ai sensi dell'art. 43 l.fall.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 189 del 31.1.2019

Processo tributario - Rappresentanza - Società tra avvocati (STP) - Procura ad litem - Conferimento - Requisiti

In merito alle società tra avvocati (STP), non è stabilito che l'incarico debba essere affidato al singolo professionista, né da nessun'altra parte la legge esclude che l'incarico possa essere affidato alla società. Ed è questa l'ulteriore novità che contrappone le società commerciali forensi alle as-

sociazioni professionali di cui all'art. 4, comma 1, l. n. 247/2012 poiché con riferimento a queste ultime la norma espressamente prevede che l'incarico deve essere sempre conferito all'avvocato in via personale. Per questi motivi, la procura conferita dal ricorrente all'avvocato, sia pure nella sua qualità di legale rappresentante della S.T.P., è validamente conferita.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. VI – sentenza n. 218 del 28.3.2019

Processo tributario – Rappresentanza in giudizio – Agenzia Entrate-Riscossione – Proroga del mandato conferito da Equitalia Servizi Riscossione S.p.A. – Non sussiste – Sanatoria ex art. 182 c.p.c. – Requisiti – Mancanza – Conseguenze – Estinzione del giudizio

In materia di rappresentanza in giudizio dell'Agenzia Entrate – Riscossione, quale avente causa nei giudizi instaurati da Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A., nessuna norma consente o dispone la proroga *ex lege* degli incarichi professionali conferiti dalle società di riscossione sciolte per legge e cancellate dal registro delle imprese, con la conseguenza che l'estinzione del mandante fa venir meno il mandato originariamente conferito. Ciò posto, ove il giudice disponga la sanatoria ex art. 182 c.p.c., la costituzione in giudizio dell'Agenzia Entrate deve avvenire secondo i criteri previsti dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, vale a dire che deve essere esplicitamente indicato il nuovo ente parte del giudizio nonché l'indicazione del legale rappresentante pro tempore che, ovviamente, sta in giudizio per mezzo del difensore. Ove ciò non si verifichi, come nella memoria prodotta nel caso di specie, si rivela un'inerzia dell'appellante rispetto al termine perentorio concesso ai sensi dell'art. 182 c.p.c. che determina l'estinzione del processo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. X – sentenza n. 3128 del 22.5.2019

Processo tributario – Agente della riscossione – Difesa in giudizio – Avvocato del libero foro – Ammissibilità – Presupposti – Tassatività

La decisione di avvalersi di un avvocato del libero foro, in luogo dell'Avvocatura dello Stato, per la difesa in giudizio, per essere valida presuppone: a) che si sia in presenza di un "caso speciale"; b) che intervenga una preventiva, apposita e motivata delibera dell'organo deliberante; c) che tale delibera sia sottoposta agli organi di vigilanza. Ne consegue che, laddove il mandato all'avvocato del libero foro sia stato rilasciato senza il vaglio dell'organo di vigilanza e non ricorra un caso di urgenza né si sia in presenza di un documentato conflitto di interessi reale, tale atto è nullo ed è suscettibile di sanatoria soltanto nei limiti dell'art. 125 c.p.c. e a certe condizioni, ma esclusivamente per i giudizi di merito e non per il giudizio di cassazione.

3.2.1. La delega di firma

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VIII – sentenza n. 1505 del 3.8.2018

Contenzioso – Appello – Sottoscrizione Capo ufficio legale (ex appartenente alla carriera direttiva) – Delega direttore provinciale – Ammissibilità

È ammissibile l'appello dell'ufficio sottoscritto dal Capo ufficio legale, e pertanto appartenente alla ex carriera direttiva, su delega del Direttore provinciale.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. XVI – sentenza n. 3007 del 3.4.2019

Tributi (in generale) - Avviso di accertamento - Sottoscrizione - Delega di firma - Produzione in giudizio del provvedimento di delega - Onere dell'Amministrazione - Necessità

Qualora l'avviso di accertamento non risulti sottoscritto dal titolare dell'ufficio, incombe sull'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore per avvenuto rilascio della delega da parte del titolare dell'ufficio. Pertanto, l'omessa allegazione del provvedimento di delega determina l'annullamento dell'avviso di accertamento.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 1995 del 3.4.2019

Processo tributario – Accertamento – Delega sottoscrizione – Nuovi documenti in appello

È ammessa la produzione di nuovi documenti in appello (nella specie, delle deleghe di firma dell'avviso di accertamento) anche laddove l'ufficio abbia omesso di presentarli nel primo grado di giudizio, purché agli stessi sia riconoscibile, da parte del giudice, una funzione di supporto probatorio a pretese o considerazioni già assunte o dedotte in primo grado. Ciò in quanto anche nel processo tributario il giudizio d'appello conserva la propria natura di *revisio prioris instantiae*, dovendo consistere in una verifica di quanto ha formato oggetto del giudizio di primo grado, alla luce degli specifici motivi di impugnazione proposti dall'appellante, pertanto anche a fronte di nuovi documenti non dovrà risultare ampliata la materia del contendere.

3.3. L'intervento

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I - sentenza n. 30 del 8.1.2019

Processo tributario – Parti – Intervento volontario – Deposito documenti – Limiti – Sussistono

L'intervento può avvenire sino all'udienza di discussione, ma l'interveniente volontario è soggetto alle preclusioni poste alle altre parti del processo e, tra esse, quelle recate dall'art. 32, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546/1992 in ordine al deposito di documenti e memorie per il caso di trattazione in pubblica udienza.

3.4. Il litisconsorzio necessario

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 2802 del 24.9.2018

Processo tributario - Litisconsorzio necessario - Competenza per connessione - Mancata riassunzione nei termini - Appello contro la sentenza che ha dichiarato la sussistenza del litisconsorzio - Inammissibilità - Sussiste

In tema di litisconsorzio necessario processuale, la mancata riassunzione del procedimento innanzi al giudice competente nel termine stabilito, rende inammissibile il successivo appello di parte della sentenza di primo grado che ha dichiarato la sussistenza del litisconsorzio necessario.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. III - sentenza n. 1728 del 3.10.2018

Contenzioso - Litisconsorzio - Necessità in caso di accertamento nei confronti della società in nome collettivo e dei soci - Mancata integrazione del litisconsorzio necessario - Comporta una sentenza inutiliter data

L'attività di accertamento svolta nei confronti di una società in nome collettivo non può essere disgiunta da quella relativa ai soci. Infatti unica è la materia imponibile accertata sia che la si consideri in capo alla società, sia che la si consideri come la somma dei redditi dei soci.

Sussiste, quindi, un litisconsorzio necessario tra la società di persone e soci negli accertamenti ai fini IRAP, posto che l'accertamento ai fini di tale imposta risulta strettamente connesso a quello eseguito in tema di imposte sui redditi in capo ai soci, ed il litisconsorzio necessariamente deve essere integrato nell'eventuale conseguente contenzioso perché la sentenza sia validamente data.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 1953 del 7.11.2018

Giudizio di rinvio - Litisconsorti necessari - Soggetti diversi dalle parti originarie nel giudizio di cassazione - Inammissibilità - Intervento volontario - Eccezionalità - Ammissibilità

Nel giudizio di rinvio è escluso che debbano o possano partecipare, in veste di litisconsorti necessari, soggetti diversi dalle parti originarie che furono parti nel primo giudizio davanti alla Corte di Cassazione, dovendosi presumere che il contraddittorio sia stato ritenuto integro nel giudizio di cassazione.

L'intervento volontario di un terzo nel giudizio di rinvio va ammesso, eccezionalmente, solo se si versa in una delle situazioni previste dall'art. 404 c.p.c., ossia quando il giudicato pronunciato tra altre persone possa pregiudicare i suoi diritti, oppure quando la sentenza è l'effetto di dolo o collusione di aventi causa e creditori di una delle parti.

Commissione tributaria provinciale di Pavia – Sez. I – sentenza n. 378 del 16.11.2018

Processo tributario – S.a.S. – Socio accomandante – Litisconsorzio necessario – Non sussiste – Difetto di legittimazione – Sussiste

Nel processo tributario la notifica al socio accomandante dell'atto impositivo emesso nei confronti della S.a.S. non determina l'acquisizione in capo al medesimo della soggettività passiva delle imposte addebitate alla società, né la legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento notificato alla società ed al socio accomandatario.

Il socio accomandante, privo di legittimazione processuale nel giudizio relativo alla società, potrà promuovere le proprie eccezioni di merito, anche relative all'accertamento societario presupposto, nel giudizio relativo alla rettifica del suo reddito personale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. IX - sentenza n. 2901 del 17.12.2018

Processo tributario - Società a ristretta base sociale - Socio - Litisconsorzio necessario - Non sussiste

Non sussiste ipotesi di litisconsorzio necessario tra società di capitali a ristretta base sociale e soci di quest'ultima diversamente da quanto accade per le società di persone.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. II – sentenza n. 17 del 2.1.2019

Processo tributario – Parti – Chiamata in causa ente titolare del tributo (*litis denuntiatio*) – Difetto di legittimazione passiva – Non sussiste

Non è configurabile alcun litisconsorzio necessario tra l'ente di riscossione e l'ente titolare del credito, anche se le eccezioni sollevate attengono all'attività di quest'ultimo, e ciò giusto il disposto dell'art. 39 del d.lgs. n.112/1999.

La chiamata in causa non ha natura processuale, ma sostanziale. Pertanto, l'Agente della riscossione non abbisogna di alcuna autorizzazione (da parte del giudice) per chiamare in causa l'ente creditore.

Commissione tributaria provinciale di Avellino – Sez. IV - sentenza n. 238 del 13.3.2019

Processo tributario - Cartella esattoriale - Impugnazione - Litisconsorzio tra concessionario della riscossione ed ente impositore - Non sussiste

Non sussiste litisconsorzio necessario tra ente impositore e Concessionario della riscossione in caso di impugnazione della cartella esattoriale, con la quale il contribuente lamenta la mancata notifica degli atti presupposti, restando nella facoltà del Concessionario intimato di chiamare in causa l'ente impositore.

4. Il primo grado di giudizio

4.1. Il ricorso

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. VI - sentenza n. 1293 del 5.7.2018

Contenzioso tributario - Sentenza - Motivi aggiunti - Ampliamento del *thema decidendum* - Limiti

In assenza del deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti, i motivi del ricorso introduttivo non possono essere ampliati con conseguente illegittimo ampliamento del *thema decidendum* in violazione dell'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. II - sentenza n. 761 del 13.9.2018

Processo tributario - Ricorso - Notifica per posta - Deposito in via telematica - Ammissibilità - Non sussiste

Ai sensi dell'art. 10 del d.m. n. 163/2013 è da dichiararsi invalido il deposito in via telematica di un ricorso cartaceo inviato per via postale.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. VIII - sentenza n. 4751 del 30.5.2019

Processo tributario - Giudizio di primo grado - Presentazione del ricorso - Procedibilità - Termine di giorni 90 di cui all'art. 17-bis - Ambito soggettivo di applicazione - Individuazione

L'applicazione dell'istituto di cui all'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992, come modificato dal d.lgs. n. 156/2015, secondo il quale "il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo", è stato esteso, a partire dal primo gennaio 2016, a tutte le controversie tributarie, anche nel caso in cui parte in giudizio sia un ente impositore diverso dall'Agenzia delle Entrate, atteso che nello stesso, dopo la citata modifica, non appare più l'inciso "relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate".

(Nell'occasione la CTR ha ulteriormente osservato come tale espansione trovi ulteriore giustificazione in quanto successivamente disposto dall'art. 10, comma 3, d.l. n. 50/2017, il quale ha esteso anche ai rappresentanti dell'Agente della riscossione che concludono accordi di mediazione, la limitazione della responsabilità per danno erariale alle sole ipotesi di dolo).

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 527 del 3.6.2019

La modalità di proposizione del ricorso di primo grado vincola anche la fase d'appello - Non sussiste

La tesi secondo la quale la proposizione del ricorso di primo grado in forma cartacea produce l'obbligo di proseguire il giudizio anche in fase d'appello con le medesime modalità notificatorie degli atti, non può essere accolta per due ordini di motivi. Il primo consiste nella liberalizzazione alla quale è pervenuta la Corte di Cassazione quando ha stabilito che l'introduzione del giudizio, con la scelta di una delle modalità tra quella cartacea o quella telematica, non vincola le modalità successive e quindi neppure la proposizione dell'appello, dal momento che non vi sono norme che colpiscono di nullità la variazione. Se, inoltre, lo scopo dell'atto è stato raggiunto, mai lo si potrebbe colpire di nullità, poiché si violerebbe il disposto dell'ultimo comma dell'art. 156 del c.p.c., nella parte in cui fa divieto della relativa declaratoria, allorquando sia stato comunque raggiunto lo scopo al quale l'atto era destinato.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XVIII - sentenza n. 6759 del 7.6.2019

Ricorso - Reclamo - Termini di procedibilità - Dies ad quem - Individuazione - Costituzione di controparte in giudizio - Effetti

Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, atteso che il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo la cui procedura deve essere conclusa entro il detto termine, durante il quale sono sospesi *ex lege* la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione. L'eventuale deposito del ricorso prima che siano trascorsi i 90 giorni non determina l'ipotesi di improcedibilità qualora detto termine maturi prima della prevista data di udienza. Inoltre la costituzione in giudizio della controparte, che contesti quanto dedotto dal ricorrente implica il rigetto del reclamo e la regolare prosecuzione del giudizio.

4.1.1. Il reclamo/mediazione

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. XIV - sentenza n. 3547 del 12.12.2018

Accertamento - Mediazione - Proposta dell'ufficio - Mancata accettazione - Vincolatività - Non sussiste

La semplice formulazione, durante la fase di mediazione, di una proposta di diminuzione dell'accertamento formulata dall'ufficio, non accettata dalla controparte, non dimostra in alcun modo la fondatezza della pretesa tributaria, peraltro riproposta in giudizio per intero, quasi a voler sanzionare così la mancata accettazione della proposta da parte del contribuente.

Commissione tributaria regionale per la Campania – Sez. VIII - sentenza n. 2246 del 13.3.2019

Processo tributario - Reclamo - Ante presentazione del ricorso - Necessità - Esclusione - Ragioni

A seguito delle disposizioni introdotte con effetto dal 1° gennaio 2016 non è più necessaria, a pena di inammissibilità del ricorso, la previa presentazione dell'istanza motivata di reclamo. Infatti ai sensi dell'art. 17-bis, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Conseguentemente l'impugnazione produce, oltre agli effetti processuali e sostanziali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione il cui procedimento amministrativo è introdotto con la notifica del primo atto processuale. La pregressa disciplina, invece, prevedeva una apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nell'eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso, decorsi i termini previsti per la conclusione del procedimento.

4.2. La costituzione in giudizio

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VIII – sentenza n. 3137 del 18.7.2018

Termine di costituzione in giudizio della parte resistente - Costituzione tardiva - Conseguenze - Termine non perentorio

La costituzione in giudizio della parte resistente oltre sessanta giorni dalla notifica del ricorso, non importa l'inammissibilità della costituzione medesima, ma la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa.

Commissione tributaria provinciale di Ferrara - Sez. I - sentenza n. 195 del 24.7.2018

Processo tributario - Costituzione in giudizio - Agenzia delle Entrate-Riscossione - Rappresentanza tramite funzionari - Obbligo - Sussiste

Agenzia delle Entrate-Riscossione - Costituzione in giudizio - A mezzo di procuratore speciale - Inammissibilità - Sussiste

Procura speciale - Definizione - Relativa a un singolo affare

Processo tributario - Irritualità della costituzione - Conseguenze - Documentazione prodotta - Inutilizzabilità

L'invalidità della costituzione, per violazione del nuovo art. 11, d.lgs. n. 546/1992 che impone all'Agenzia delle Entrate-Riscossione di farsi rappresentare da funzionari, non è suscettibile di sanato-

ria per raggiungimento dello scopo ex art. 156, comma 1, c.p.c., in ragione della contraddittorietà che deriverebbe rispetto ad una regolare instaurazione del rapporto processuale.

È inammissibile, perché difforme dall'ordinanza della Commissione tributaria adita e dal dettato legislativo ivi richiamato, la costituzione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione a mezzo di un procuratore speciale e non direttamente a mezzo di un proprio funzionario.

La procura speciale è quella relativa ad un singolo affare e non a generici affari (nel caso *de quo* il titolare della procura era assegnatario di amplissimi poteri e in riferimento a tutte le attività di competenza della Direzione regionale di appartenenza).

L'irrivalenza della costituzione determina il difetto di rappresentanza processuale dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, con conseguente inutilizzabilità della documentazione dalla stessa prodotta (con la quale l'Agenzia avrebbe inteso provare la corretta notifica delle cartelle).

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. I – sentenza n. 4280 del 25.9.2018

Processo tributario – Resistente – Obbligo di costituzione conforme al ricorrente – Esclusione

La costituzione in giudizio in via telematica è valida indipendentemente dalla modalità di introduzione del ricorso. Inoltre l'art.10 del d.m. n. 163/2010 non prevede la sanzione di inammissibilità in caso di costituzione in giudizio in via telematica di parte resistente laddove il ricorso sia stato presentato in forma cartacea. Ne consegue che deve ritenersi legittima la costituzione in giudizio di parte resistente con modalità telematiche al fine di resistere al ricorso di parte ricorrente, depositato in forma cartacea.

Commissione tributaria provinciale di Milano – Sez. XV – sentenza n. 4804 del 6.11.2018

Processo tributario – Costituzione della parte resistente – Termine – Documenti presentati oltre il termine – Effetti – Inutilizzabilità

Il termine ultimo per la costituzione in giudizio della parte resistente può essere identificato in quello di 20 giorni liberi prima dell'udienza, in analogia con quanto disposto dall'art. 32 del d.lgs. n. 542/1992. La documentazione versata in atti in sede di costituzione del resistente oltre il predetto termine non può essere tenuta in considerazione ai fini della decisione della controversia. In più, tale comportamento del resistente è indice dell'insussistenza di valide ragioni da opporre alle eccezioni e richieste di parte ricorrente.

Commissione tributaria regionale per la Liguria – Sez. I – sentenza n. 230 del 20.2.2019

Processo tributario – Parte resistente – Costituzione in giudizio – Termine – 20 giorni liberi prima dell'udienza – Violazione – Partecipazione all'udienza – Ammissibilità

L'ente resistente in un giudizio tributario può costituirsi oltre il termine, previsto dall'art. 23 comma 1, d.lgs. 546/1992, di 60 giorni dalla notifica del ricorso, purché sia rispettato il termine del successivo art. 32, comma 1, di 20 giorni prima della trattazione previsto per il deposito documentale.

Tale ricostruzione si basa sul tenore letterale dell'art. 23, comma I che non prevede, a differenza del precedente art. 22, comma I, relativo alla costituzione del ricorrente, la sanzione dell'inammissibilità in caso del mancato rispetto del termine indicato, nonché sull'esigenza di salvaguardare il diritto alla difesa di cui all'art. 24 Cost. Pertanto, la costituzione della parte resistente entro 20 giorni liberi prima dell'udienza comporta l'inammissibilità della memoria di costituzione depositata in giudizio, ma non impedisce alla medesima parte di partecipare alla discussione orale e di svolgere "mere difese". Conseguentemente, la mancata dichiarazione di inammissibilità della memoria depositata dalla parte resistente "fuori termine" si risolve in una semplice imperfezione formale, irrilevante ai fini della validità della sentenza.

Commissione tributaria regionale per il Molise – Sez. I – sentenza n. 384 del 5.6.2019

Avvocatura dello Stato - Rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e delle Regioni - Soppressione di Equitalia - Successione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione - Costituzione in giudizio mediante avvocato del libero Foro - Possibilità - Limiti - Conseguenze

Nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, quale successore "ope legis" di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 del 2016 (conv. con modif. in l. n. 225/2016), impugni la sentenza di primo grado con il patrocinio di un avvocato del libero Foro e non dell'Avvocatura dello Stato, in assenza di un atto organizzativo generale e della delibera attestante le ragioni che in virtù dell'art. 43 del r.d. n. 1611/1933 consentono il conferimento del mandato ad un professionista privato, l'appello deve essere dichiarato inammissibile.

4.3. Le prove

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VIII – sentenza n. 1362 del 9.7.2018

Contenzioso - Acquisizione mezzi di prova - Funzione integrativa degli elementi di giudizio

L'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 attribuisce al giudice tributario il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi (nella specie si è ritenuto che il giudice tributario non potesse esercitare il potere di acquisizione d'ufficio di un processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di rettifica).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XXIV – sentenza n. 2105 del 2.7.2018

Processo - Prove - Dichiarazioni rese alla G.d.F. prive di contenuto confessorio - Efficacia probatoria privilegiata - Non sussiste

Le dichiarazioni prive di contenuto confessorio rese stragiudizialmente alla Guardia di Finanza vanno apprezzate come semplici elementi indiziari senza efficacia probatoria privilegiata.

Commissione tributaria provinciale di Forlì-Cesena - Sez. I - sentenza n. 156 del 9.7.2018

Eccezione di prescrizione per omessa e/o irregolare notifica - Prova documentale della notifica - Onere in capo all'Agenzia delle Entrate - Potere del giudice di integrazione degli elementi probatori nel processo tributario - Limiti

La notifica dell'atto di accertamento prodromico alla cartella esattoriale recante la modifica alla rendita catastalmente presunta di un terreno, deve essere effettuata con le forme previste dalla legge: vale a dire tramite affissione all'albo pretorio del comune di riferimento e pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (ex art. 2, comma 5-bis, d.l. n. 225/2010).

Qualora il contribuente contesti l'avvenuta notifica, è onere dell'ufficio precedente dare la prova dell'assolvimento di entrambe le formalità.

Non è possibile per la Commissione tributaria, in osservanza del tradizionale principio dispositivo che trova applicazione in questo contesto, nonché dell'art. 111 della Carta, surrogarsi all'inerzia dell'ufficio tramite l'esercizio dei propri poteri istruttori, e verificare *motu proprio* l'avvenuta pubblicazione in Gazzetta.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 2036 del 19.11.2018

Contenzioso - Imposta di registro ipotecaria e catastale - Relazione di stima immobile UTE - Qualificazione giuridica

Dinanzi al giudice tributario l'Amministrazione finanziaria si pone sullo stesso piano del contribuente, per cui la relazione di stima di un immobile - redatta dall'ufficio tecnico erariale o da altro organismo interno all'Amministrazione stessa - e da questa prodotta in giudizio - costituisce una relazione tecnica di parte e non una perizia d'ufficio, sicché la medesima ha natura di atto pubblico solo per quello che concerne la provenienza, non anche per quel riguarda il suo contenuto estimativo.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VII - sentenza n. 1090 del 22.11.2018

Processo tributario - Prove - Conformità di copia all'originale - Disconoscimento - Condizioni

Il disconoscimento della conformità di una copia fotostatica all'originale ex art. 2719 c.c. non ha gli stessi effetti del disconoscimento previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., perché, mentre

quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica di esito positivo di questa, preclude l'utilizzazione della scrittura, il primo non impedisce che il giudice possa accertare la conformità all'originale anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Pertanto, l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica del documento, impegna la parte contro la quale il documento viene prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, senza tuttavia vincolare il giudice all'avvenuto disconoscimento della riproduzione documentale, giacché l'onere stabilito dall' art. 2719 c.c. di disconoscere la copia fotostatica di una scrittura implica, necessariamente, che il disconoscimento sia fatto in modo formale e specifico, con una dichiarazione che contenga una inequivoca negazione genuina della copia, con indicazione dei motivi. Nella specie, parte ricorrente si è limitata a negare la conformità del documento all'originale, senza allegare le circostanze che potevano ragionevolmente indurre a dubitare dell'autenticità della copia.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. XII - sentenza n. 2787 del 4.12.2018

Accertamento - Lista Falciani - Prova - Utilizzabilità - Sussiste - Illiceità dell'acquisizione delle informazioni alla fonte - Non rileva

È legittimo l'atto di accertamento fondato su documenti e informazioni provenienti dall'estero, ancorché acquisiti in modo illecito alla fonte ma trasmessi all'Amministrazione finanziaria italiana nel quadro di un ordinario scambio di informazioni (cd. lista Falciani).

Osta ad una soluzione in senso contrario la mancata previsione all'interno del diritto processuale tributario di una norma come l'art. 191 c.p.p. che sanziona con la inutilizzabilità le prove illecitamente acquisite.

Ne scaturisce che una prova non può essere utilizzata nell'ambito del processo tributario soltanto quando il suo contenuto o le modalità di acquisizione collidono con diritti costituzionalmente garantiti, fra i quali non è invece previsto quello alla segretezza dei rapporti bancari.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VIII - sentenza n. 174 del 29.1.2019

Processo Tributario - Prove - Notificazione - Documento interno all'Amministrazione - Rilevanza probatoria - Non sussiste

Non può considerarsi documentazione probatoria utile a dimostrazione della spedizione di una raccomandata, e della relativa sorte, la produzione in giudizio di una stampa di un assunto "report" di esiti relativo alla stessa, tratto da un programma interno dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, documento che ai fini decisionali non può che essere considerato mero atto interno dell'ufficio, privo di rilevanza probatoria.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VIII - sentenza n. 176 del 29.1.2019

Processo tributario - Prove - Parità processuale - Obbligo - Sussiste

I giudizi si decidono *iuxta alligata et probata* e l'onere probatorio incombe sulla parte che afferma la circostanza di fatto. Le parti nel giudizio (anche tributario) sono in posizione di parità processuale e le affermazioni di quella pubblica hanno lo stesso valore (nullo se non sorretto dalla prova) di quelle del contribuente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 1309 del 7.3.2019

Accertamento - Indagini bancarie - Ammissibilità e rilevanza delle dichiarazioni sostitutive rese da terzi quali elementi indiziari - Sussiste

Sebbene l'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 disponga il divieto di giuramento e di prova testimoniale, si deve tuttavia ritenere che le dichiarazioni sostitutive rese da terzi, pur non costituendo piena prova dei fatti affermati, costituiscano tuttavia elementi indiziari che concorrono a formare il convincimento del giudice.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XV - sentenza n. 1647 del 19.3.2019

Processo tributario - Produzione di documenti - Ammessa - Applicazione delle norme del codice di procedura civile

Secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, l'abrogazione del terzo comma dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, ad opera dell'art. 3-bis, comma 5, del d.l. n. 203/2005 (convertito con modificazioni dalla l. n. 248/2005), non impedisce in modo assoluto alle Commissioni tributarie di ordinare la produzione di documenti (nel caso di specie, si trattava di atti di un procedimento penale utilizzati ai fini dell'accertamento tributario) in quanto, su richiesta di una delle parti, il giudice può ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo. Anche nel processo tributario, infatti, trova applicazione il comma 1, art. 210 c.p.c., così come pure l'art. 231 c.p.c., considerato il richiamo alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992. In particolare, il giudice deve fare riferimento alle prove acquisite agli atti ed a quelle ottenibili, se necessarie, mediante richiesta ad altri uffici della P.A. ai sensi dell'art. 213 c.p.c.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVI - sentenza n. 2000 del 3.4.2019

Processo tributario - Avvisi di ricevimento - Mezzi di prova - Produzioni fotostatiche

Nel processo tributario la produzione in giudizio delle sole copie fotostatiche degli avvisi di ricevimento delle cartelle di pagamento notificate al contribuente deve ritenersi assolutamente legittima poiché anche quei documenti, pur forniti in fotocopia, assurgono a mezzo idoneo per introdurre la prova nel processo. È concesso, tuttavia, alla controparte che intenda disconoscerne tale valore probatorio, di contestarne la conformità agli originali al fine di ottenere dal giudice l'ordine di produzione di quei documenti stessi in originale. In assenza di tale specifica contestazione, il giudice potrà ritenere accertata la regolarità delle notifiche anche in base alla produzione delle sole copie fotostatiche delle relate.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. V - sentenza n. 976 del 20.5.2019

Processo – Utilizzabilità dei documenti giustificativi delle spese – Documenti prodotti prima dell'inizio del contenzioso giudiziale

Anche se non prodotti in prima istanza, i documenti comprovanti le spese sostenute a titolo di rimborsi agli atleti esibiti nella fase amministrativa di contraddittorio sono utilizzabili in sede contenziosa.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 705 del 3.6.2019

Processo tributario - Prove - Dichiarazioni di terzi - Utilizzabilità in giudizio nell'interesse della difesa – Condizioni

In tema di contenzioso tributario, così come le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prova testimoniale, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, che possono essere utilizzate quando abbiano trovato riscontro nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti e non siano specificamente smentite dalla controparte, per il principio della parità delle armi di cui all'art. 111 Cost. e in forza di quanto affermato dalla Corte cost. con sentenza n. 18/2000, anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il medesimo valore probatorio.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 823 del 6.6.2019

Processo tributario – Prove - Liste di carico - Documenti interni - Rilevanza probatoria – Non sussiste

Non può darsi valenza probatoria alcuna ai documenti allegati dall'Agente della riscossione ed individuati come "copia trasmissione liste di carico" atteso che tali atti, se possono avere un'intelligibilità interna agli uffici dell'esattore, nulla rappresentano al Collegio e a un lettore comunque munito anche di particolare diligenza, i quali non hanno modo di comprendere a chi e a cosa siano riconducibili esse liste di carico, i cui importi, anche di milioni di euro, sono esporti in modo cumulativo.

4.3.1. L'onere di specifica contestazione

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 2202 del 4.7.2018

Processo - Memorie illustrative - Contenuto - Specificazione di motivo già dedotto con il ricorso introduttivo - Legittimità - Sussiste

Le eccezioni circa la ritualità della notificazione di una cartella di pagamento (la cui relata di notifica sia stata prodotta in giudizio dall'Agente della riscossione unitamente al proprio atto di contraddeduzioni in primo grado) contenute nella memoria illustrativa successivamente depositata dal

ricorrente, non costituiscono motivi aggiunti di ricorso qualora con l'atto introduttivo si sia negata la ricezione della cartella di pagamento cui la relata di notifica prodotta in giudizio si riferisce. Conseguentemente, non incorre in vizio di ultrapetizione la sentenza che si pronunci sul vizio di notificazione della cartella di pagamento dedotto con la memoria illustrativa in quanto *petitum* già ricavabile dal contenuto del ricorso introduttivo.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. II - sentenza n. 800 del 10.12.2018

È onere della parte far valere il decorso prescrizioneale

I giudici d'appello hanno ritenuto fondata l'impugnativa dell'ente impositore che, in riforma della sentenza di primo grado, ha chiesto il riconoscimento della legittimità del proprio operato. L'ufficio, con cartella esattoriale, aveva proceduto alla riscossione del bollo auto, che però il contribuente aveva rilevato essere tardiva. Osserva il Collegio, che pur essendo vero che il prodromico avviso di accertamento è stato notificato oltre il termine prescrizioneale di tre anni, è altresì vero che tale tardività non è mai stata eccepita, consentendone così il consolidamento. Infatti a differenza della decadenza, che può essere rilevata anche d'ufficio, la prescrizione deve essere fatta valere con specifica impugnativa del relativo atto. La mancata impugnazione del prodromico avviso di accertamento ha, quindi, reso definitiva la pretesa dell'ufficio, oggi fatta valere con la cartella di pagamento, mero atto consequenziale.

Commissione tributaria provinciale di Avellino - Sez. XXX - sentenza n. 245 del 14.3.2019

Processo tributario - Tributi armonizzati - Contraddittorio endoprocedimentale - Violazione - Invalidità dell'atto - Motivi di impugnazione - Enunciazione - Obbligo - Sussiste

La diretta applicazione del diritto della Comunità Europea in campo tributario, in tema di "tributi armonizzati", comporta che dalla violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria discenda la invalidità dell'atto. Ciò purché il contribuente in sede di impugnazione enunci espressamente le ragioni che avrebbe fatto valere nell'ipotesi di contraddittorio tempestivamente attivato e che le stesse non si rivelino meramente pretestuose

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XI - sentenza n. 2985 del 3.4.2019

Tributi (in generale) - Prescrizione - Rilevabilità - Eccezione di parte - Necessità

L'intervenuta prescrizione, per assenza di atti che attestino l'interruzione del decorso del termine, può essere dichiarata dal giudice solo in presenza di specifica eccezione di parte. Il debitore che la solleva ha l'onere di allegare e provare il fatto che, permettendo l'esercizio del diritto, determina l'inizio della decorrenza del termine.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. III - sentenza n. 691 del 7.5.2019

Processo tributario - Prove - Fatti non contestati - Conseguenze

La parte che allega fatti non specificamente contestati viene esonerata dal relativo onere della prova, in quanto la non specifica contestazione viene considerata un comportamento univocamente rilevante ai fini della determinazione dell'oggetto del giudizio, con effetti vincolanti per il giudice, posto che in questo caso l'atteggiamento difensivo delle parti sottrae il fatto medesimo dall'ambito degli accertamenti richiesti. Anche al processo tributario si ritiene applicabile l'art. 115 c.p.c. ed il principio di non contestazione in esso riferito, sia perché, essendo il rito speciale strutturato sulla falsariga del processo civile, può anche ad esso riconoscersi natura dispositiva ed è anch'esso caratterizzato dalla necessità di una difesa tecnica e da un sistema di preclusioni (benché meno stringente di quello previsto per il rito civile ed il rito lavoro), sia perché, a norma dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, i giudici tributari applicano le norme del medesimo decreto, e, per quanto in esse non disposto e con esse compatibile, le norme del codice di procedura civile. Quindi il principio processualciviltistico di non contestazione è certamente valido anche nel processo tributario ed è da interpretarsi come onere di contestazione tempestiva dei fatti dedotti *ex adverso*.

Commissione tributaria provinciale di Napoli - sentenza n. 6937 del 11.6.2019

Processo tributario - Spese di lite - Responsabilità aggravata per lite temeraria - Onere della prova del danno - Individuazione

In tema di domanda risarcitoria da responsabilità aggravata per lite temeraria, di cui all'art. 96 c. p. c., grava sulla parte istante l'onere di allegare gli elementi di fatto, desumibili dagli atti di causa, necessari ad individuare l'esistenza dei danni sofferti, cioè ad identificare il tipo e gli elementi costitutivi dei danni ed idonei a consentire al giudice la relativa quantificazione, anche in via equitativa.

4.4. L'udienza

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 483 del 10.12.2018

Udienza - Istanza di differimento - Ragioni - Assenza - Rigetto - Sopravvenienze attive - Bilancio - Fatture da ricevere - Accertamento induttivo - Legittimità

Il processo tributario è di tipo impugnatorio e prettamente cartolare (Cass., sent. n. 4773/2012) cosicché è da respingere l'istanza di differimento della discussione proposta dalla difesa del contribuente senza indicare le ragioni che rendevano concretamente impossibile delegare un sostituto. In materia di sopravvenienza attiva trattasi di categoria residuale rispetto ai componenti positivi di reddito e può essere fonte di obbligazione tributaria ove venga violato il principio della competenza economica (nella specie la società contribuente non ha fornito prova documentale circa l'esistenza di contratti ancora in essere idonei a determinare l'insorgenza del costo annotato a bilancio 2009 a fronte di fatture per acquisti effettuati nel 2007).

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2856 del 14.12.2018

Processo tributario - Omessa discussione in pubblica udienza - Nullità della sentenza - Rinvio in primo grado - Non consegue - Ragionevole durata del processo - Prevale

In tema di contenzioso tributario, la trattazione del ricorso in pubblica udienza in mancanza di una parte, integra una nullità processuale che, pur travolgendo la sentenza emessa per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta in appello, la "retrocessione" del giudizio alla Ctp di competenza, poiché tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59, d.lgs. n. 546/1992 anche perché l'appello costituisce, un gravame generale a carattere sostitutivo che impone al giudice di appello di pronunciarsi e, quindi, decidere sul merito della controversia, atteso che il principio costituzionale della ragionevole durata del processo impedisce di adottare decisioni che comportino l'allungamento dei tempi di giudizio.

4.5. La sentenza

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 2188 del 4.7.2018

Processo - Sentenza - Motivazione - Contenuto - Riscontro particolareggiato a ciascun argomento - Esclusione - Risposta focalizzata su ciò che rileva - Sufficienza

L'obbligo di motivazione in sentenza non impone un riscontro particolareggiato a ciascun argomento bensì una risposta focalizzata su ciò che rileva a seguito di una selezione, quand'anche implicita, della questione prevalente ai fini della decisione.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 2793 del 24.9.2018

Processo - Sentenza - Motivazione - Principi

Non costituisce adeguata motivazione della sentenza l'apodittica affermazione, posta a sostegno del convincimento del giudice, basata sulla presunta conoscenza, da parte del contribuente, di un regolamento in quanto pubblicizzato e "molto probabilmente" riportato nel contratto di fornitura.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. II - sentenza n. 2886 del 27.9.2018

Processo - Motivazione sentenza - Esame da parte dei giudici di I grado della sola questione prevalente sollevata dalla parte - Legittimità - Sussiste

La motivazione della sentenza del giudice di prime cure, non richiede necessariamente un riscontro particolareggiato con riferimento a ciascun argomento di causa, bensì una risposta focalizzata su ciò che rileva, a seguito di una selezione quand'anche implicita, come questione prevalente ai fini della decisione. E ciò anche perché la mera mancanza formale di una determinata statuizione

all'interno del provvedimento, di per sé, non rappresenta automaticamente una omissione di pronuncia, bensì un implicito diniego in coerenza con il rigetto o accoglimento di altro motivo ovvero perché l'eccezione, non oggetto di espressa pronuncia, risulta assorbita dalla questione ritenuta prevalente.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. II - sentenza n. 18 del 28.9.2018

Processo tributario - Sanzione di inammissibilità - Valutazioni del giudice

Al fine di far salva la funzione di garanzia istituzionalmente propria del processo, è necessario limitare al massimo irragionevoli sanzioni di inammissibilità in danno delle parti (compresa la parte pubblica) che di quella garanzia dovrebbero giovare (richiama quale espressione del più recente e più generale orientamento della Cassazione e della Corte Costituzionale: Cass. civ. n. 19864/2016, n. 23752/2015 e n. 18088/2004 e Corte Cost. n. 477/2002).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VI - sentenza n. 3391 del 23.11.2018

Processo - Cause relative a diverse annualità - Separazione dei giudizi - Sentenza non definitiva - Illegittimità - Sussiste

È illegittima, ex art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, la sentenza non definitiva ovvero la pronuncia che, previa separazione di procedimenti relativi a diverse annualità, abbia dichiarato cessata la materia del contendere in relazione solo ad alcune e rinviato a nuovo ruolo per altre, per la discussione nel merito. Il giudice non può emettere una sentenza non definitiva, ma deve, non potendo decidere su tutte le domande ed annualità, rinviare direttamente a nuovo ruolo al fine di decidere contestualmente su tutte le domande. Le sentenze non definitive, in quanto viziate da violazione di legge, devono essere impugnate dalla parte interessata; per contro, in mancanza di gravame, passano in giudicato, con la conseguenza che non è possibile per il giudice rivalutare le medesime domande.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. I - sentenza n. 34 del 27.11.2018

Processo tributario - Disapplicazione sanzioni - Condizioni

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione.

Commissione tributaria regionale per le Marche - Sez. II - sentenza n. 802 del 10.12.2018

Condizioni per l'applicazione art. 8, d.lgs. n. 546/1992

Con l'appello in esame i giudici aditi hanno annullato le sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Entrate al contribuente per aver questi fruito di un credito d'imposta in misura superiore al limite normativamente previsto. Osserva il collegio che, stante il susseguirsi di modifiche che negli ultimi anni hanno variato più volte la normativa di riferimento, e tenuto altresì conto che all'epoca in cui era stata effettuata la compensazione in esame, la norma citata dall'ufficio impositore non prevedeva la sanzione irrogata, introdotta successivamente, si rilevano oggettive condizioni di incertezza tali da giustificare il ricorso all'applicazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 dichiarando, pertanto, non dovuta la sanzione.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. III - sentenza n. 589 del 25.1.2019

Processo tributario - Rideterminazione della pretesa fiscale - Possibilità - Sussiste - Criteri

Il giudice tributario non è tenuto ad una rideterminazione dell'imposta, per la quale dovrà necessariamente procedere a nuovo computo l'ente impositore, gravando sul giudicante l'onere di fissare in modo chiaro e razionale il perimetro entro il quale quest'ultimo dovrà operare.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. I - sentenza n. 1504 del 9.5.2019

Processo - Corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Vizio di ultra petizione - Criteri

Il vizio di ultra petizione consiste in una mancata corrispondenza tra quanto richiesto dalle parti ed il provvedimento pronunciato dal giudice. Il giudice può procedere all'individuazione dei motivi di ricorso tenendo conto non solo delle censure espressamente enunciate, ma anche di quelle che possono essere desunte dall'esposizione dei fatti o dal contesto delle doglianze ed eccezioni formulate. Si configura il vizio di ultra petizione solo quando il giudice, eccedendo le proprie funzioni, pronuncia sentenza oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni fatte valere dalle parti, e non riguarda il motivo per il quale il giudicante accoglie o respinge la domanda medesima.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. II - sentenza n. 3154 del 22.5.2019

Processo tributario - Omessa notifica al difensore costituito dell'udienza di trattazione - Omessa comunicazione del dispositivo - Violazione del contraddittorio - Sussiste

La sentenza emessa successivamente all'omessa comunicazione, da parte della competente segreteria, al difensore costituito dell'avviso di trattazione del ricorso da discutersi in pubblica udienza, è *inutiliter data*, poiché pronunciata in violazione del contraddittorio tra le parti.

4.5.1. La decisione sulle spese processuali

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. VIII - sentenza n. 3362 del 3.8.2018

Spese processuali - Compensazione per gravi ed eccezionali ragioni - Vanno indicate espressamente

Le gravi ed eccezionali ragioni, da indicarsi esplicitamente nella motivazione ed in presenza delle quali il giudice può compensare, in tutto o in parte, le spese del giudizio, devono trovare puntuale riferimento in specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa e comunque devono essere, appunto, indicate specificamente.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XVII - sentenza n. 5859 del 11.9.2018

Processo tributario - Spese di giudizio - Gravi ed eccezionali ragioni non motivate nella sentenza - Compensazione - Non spetta

L'art. 15, comma 2, del d.lgs. 546/1992 dispone la possibilità di compensazione, sia parziale sia totale, delle spese di giudizio solo in caso di soccombenza reciproca ovvero per gravi ed eccezionali ragioni da esplicitare e motivare all'interno della sentenza. In assenza di tale motivazione, le spese di giudizio sono a carico della parte soccombente in via esclusiva.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 6935 del 5.10.2018

Processo tributario - Soggetto contribuente - Questione sottoposta - Veicolo speciale - Tassa automobilistica - Oggettiva esenzione - Ricorso introduttivo - Avvenuto accoglimento - Spese processuali - Giudice tributario - Compensazione integrale - Questione esaminata - Minima particolarità - Gravi eccezionali ragioni - Esclusione - Condanna ente impositore - Conseguenze

Deve essere condannato alla refusione delle spese di giudizio l'ente impositore nei confronti del quale venga instaurata una causa per ottenere l'annullamento della tassa automobilistica riferita ad un veicolo speciale esente in quanto, avendo la questione esaminata una minima complessità, non ricorrono le gravi ed eccezionali ragioni in grado di consentire al giudice tributario la loro integrale compensazione.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. VII - sentenza n. 5386 del 23.11.2018

Processo tributario - Spese di lite - Condanna - Atto di sgravio in corso di causa - Adozione oltre il termine di 90 giorni dalla notifica del ricorso - Conseguenze

Nel processo tributario, se lo sgravio da parte dell'ente impositore interviene successivamente al termine di 90 giorni dalla data di notifica dell'impugnazione, le spese di lite vanno poste a carico dell'ente medesimo

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. III - sentenza n. 583 del 25.1.2019

Processo tributario - Condanna alle spese del giudizio - Deroga alla regola della soccombenza solo per gravi ed eccezionali ragioni - Criteri di liquidazione delle spese

L'estrema semplicità della lite, che la rende di pronta soluzione, non è motivo valido per la compensazione delle spese processuali, anzi elemento che aggrava la responsabilità del soccombente; la carenza di istruttoria o il modico valore della controversia possono, invece, operare come criteri mitigatori dell'entità della condanna alle spese.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. VII - sentenza n. 2947 del 3.4.2019

Processo tributario - Spese del giudizio - Liquidazione secondo le vigenti tabelle forensi - Necessità

La decisione di primo grado contenente la liquidazione delle spese di giudizio in modo non conforme alle tabelle forensi in vigore, comporta l'accoglimento del motivo di appello sul punto, atteso che le spese vanno ricalcolate applicando le tariffe di cui alle tabelle vigenti, tenuto conto del valore della controversia.

4.6. L'efficacia del giudicato esterno

Commissione tributaria di II grado di Trento - Sez. I - sentenza n. 64 del 9.7.2018

Accertamento tributario - Principio del c.d. "doppio binario" - Sentenza penale di condanna o di assoluzione - Automatica autorità di cosa giudicata - Non sussiste

Nel giudizio tributario - non essendo ammesso il giuramento e la prova testimoniale e trovando ingresso con rilievo probatorio anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna - nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale (finanche irrevocabile) di condanna o di assoluzione emessa in materia di reati fiscali, e ciò quand'anche i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi su cui si fonda l'accertamento fiscale.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. V - sentenza n. 3492 del 24.8.2018

Sentenza definitiva resa tra le stesse parti - Efficacia di giudicato - Sussiste

L'accertamento definitivo, contenuto in una decisione resa tra l'Erario ed il contribuente ha efficacia di giudicato esterno nella controversia pendente tra le stesse parti, ed avente ad oggetto annualità diverse dello stesso tributo ovvero tributi diversi, ma fondati sui medesimi presupposti di fatto.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 5895 del 13.9.2018

Rapporti tra processo tributario e processo penale - Sentenza di assoluzione in sede penale perché il fatto non sussiste - Rilevanza - Non sussiste

La sentenza di assoluzione emessa in sede penale non necessariamente assume rilevanza nell'ambito del processo tributario. L'imputato assolto in sede penale con formula piena - per non avere lo stesso commesso il fatto ovvero perché il fatto non sussiste - può essere ritenuto responsabile dal giudice tributario. Quest'ultimo, infatti, non può semplicemente limitarsi a estendere automaticamente gli effetti di una sentenza definitiva di assoluzione in materia di reati tributari, ma deve verificarne la rilevanza nell'ambito del processo tributario sulla base della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti.

Commissione tributaria regionale per la Campania - sentenza n. 7771 del 14.9.2018

Processo tributario - Giudicato esterno - Ambito di operatività - Fattispecie: costi deducibili

Il giudicato esterno costituito da altra pronuncia per una diversa annualità tra le stesse parti sulla stessa questione non opera in merito alla inerenza dei costi in quanto elementi che per loro natura non sono immutabili in relazione alla sussistenza del presupposto impositivo, atteso che un costo può avere caratteristiche che lo rendono inerente con riferimento ad una annualità. Peraltro l'autonomia dei periodi d'imposta trova espresso riconoscimento in materia di imposte sui redditi all'art. 7, comma 1, d.p.r. n. 917/1986.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 8553 del 5.12.2018

Finanza locale - Contributi consortili - Strade vicinali di natura privatistica - Giudicato esterno - Elementi costitutivi della fattispecie - Rilevano

In tema di "giudicato esterno" la sua efficacia rileva, e il giudicato fa stato, per i giudizi pendenti tra le stesse parti e per le imposte dello stesso tipo, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente. Nel caso esaminato è stato ritenuto ricorrere il "giudicato esterno" in relazione ad altra e precedente sentenza passata in giudicato che aveva riconosciuto non dovuti i contributi consortili per strade vicinali, di natura privatistica, prive di collegamento con altre strade consortili, e mantenute anche a livello straordinario dall'assegnatario, una Università agraria, sottratte all'obbligo di pagamento dei canoni consortili. L'accertamento della natura delle strade investe quel che la giurisprudenza della Corte di Cassazione individua come un elemento costitutivo della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente e comune a vari periodi di imposta.

Commissione tributaria regionale per la Calabria – Sez. IV - sentenza n. 4680 del 31.12.2018

Efficacia giudicato penale nel processo tributario – Assenza estensione automatica effetti giudicato penale – Autonomo convincimento del giudice tributario

In tema di rilevanza del giudicato penale in sede tributaria, il giudice tributario non può estendere automaticamente gli effetti di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione, ma deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui il compendio probatorio è destinato a spiegare i propri effetti, svolgendo un'autonoma valutazione secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. V - sentenza n. 94 del 10.1.2019

Processo tributario - Giudicato esterno - Effetti espansivi - Presupposti - Elementi comuni a più periodi di imposta

L'autonomia di ciascun periodo d'imposta non vale ad escludere che possano esistere elementi comuni a più periodi, per cui l'accertamento giudiziale relativo ad uno di essi riceve forza di giudicato nel procedimento relativo ad un periodo diverso, e ciò segnatamente nell'ipotesi in cui si tratti di annualità differenti dello stesso tributo o di tributi plurimi fondati sui medesimi presupposti di fatto.

Commissione tributaria provinciale di Avellino - Sez. II - sentenza n. 213 del 4.3.2019

Tributi locali (TARES, TARI) - Processo tributario (giudicato) - Cartella di pagamento divenuta definitiva per mancata impugnazione - Avvenuto pagamento del tributo - Giudicato favorevole per altra annualità - Possibilità di avvalersene in sede di istanza di rimborso e di impugnativa del diniego - Non sussiste

Il giudicato (esterno) favorevole formatosi su una diversa annualità del tributo non può essere invocato dal contribuente in sede di istanza di rimborso di quanto versato in pagamento di una cartella esattoriale non impugnata e divenuta, dunque, definitiva, anche se l'anzidetto giudicato abbia riguardato le stesse parti e sia intervenuto su un giudizio caratterizzato dallo stesso *petitum* e dalla stessa *causa petendi*, oltre che su identiche circostanze fattuali e questioni di fatto e di diritto.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VI – sentenza n. 1767 del 19.3.2019

Giudicato esterno - Statuizioni diverse basate su identiche questioni di fatto o di diritto - Efficacia tra le stesse parti - Anche per diversa annualità d'imposta

Qualora tra le stesse parti vi siano due giudizi aventi ad oggetto questioni giuridiche identiche e uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, la statuizione circa questioni di fatto o di diritto fondamentali per entrambi i giudizi preclude l'esame degli stessi punti nell'altro giudizio, specie se avente ad oggetto rapporti di durata attinenti a più annualità.

Specificamente, se la statuizione investe elementi della fattispecie potenzialmente variabili nei diversi periodi (come, in via di esemplificazione, la capacità contributiva o le spese deducibili) non avrà efficacia di giudicato esterno nell'ambito dell'altro giudizio simile. Se, al contrario, la statuizione riguarderà elementi permanenti in relazione alle diverse annualità, allora varrà come giudicato esterno nell'altro giudizio intercorrente tra le medesime parti, a nulla rilevando il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. I - sentenza n. 4963 del 5.6.2019

Processo tributario - Giudicato Esterno - Effetti - Fattispecie tendenzialmente permanenti - Esclusione - Ragioni - Oneri consortili - Applicabilità - Esclusione

In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata. Pertanto è esclusa l'efficacia espansiva del giudicato per le fattispecie "tendenzialmente permanenti" in quanto suscettibili di variazione annuale, come nel caso dei contributi consortili, la cui debenza in concreto, in relazione alle singole annualità, è condizionata da fatti variabili nel tempo, incidenti sia sull'*an* del tributo, in relazione all'attività in concreto posta in essere dal Consorzio, che sul suo *quantum*, quali l'importo delle spese.

5. L'appello

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 3506 del 10.12.2018

Processo - Appello - Riesame - Criteri

Se le questioni poste e risolte da precedenti sentenze passate in giudicato, sono coincidenti con quelle introdotte con altro contenzioso e, quindi, comuni e fondamentali a tutte le cause, la definizione delle precedenti preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche nel caso in cui possa sostenersi che la nuova richiesta abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* delle precedenti.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. VIII - sentenza n. 62 del 7.2.2019

Processo tributario - Interesse ad agire - Recupero accisa su carburanti illegittimamente estratti da deposito fiscale - Obbligazione solidale del titolare del deposito e del trasportatore - Acquiescenza dell'obbligato principale e saldo del debito tributario - Impugnazione del trasportatore coobbligato - Interesse - Mancanza - Conseguenza - Inammissibilità dell'appello

In tema di interesse ad agire, la presenza di pretese tributarie - avanzate in via solidale nei confronti del titolare del deposito fiscale e del trasportatore per accisa su carburanti illegittimamente estratti dal deposito - interamente soddisfatte dall'obbligato principale, configura un'ipotesi di carenza d'interesse all'impugnazione avanzata dal coobbligato, con la conseguenza che il relativo atto d'appello va dichiarato inammissibile.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VII - sentenza n. 1591 del 20.5.2019

Processo - Nuove domande, nuove eccezioni ed eccezioni in senso proprio - Nozione e criteri

Per domande nuove devono intendersi tutte le domande che, non dedotte nel grado precedente, condurrebbero ad un mutamento dell'oggetto e finirebbero per ampliare il *thema decidendum*, e per eccezioni nuove, i nuovi mezzi di cui una parte si avvale per contrastare le domande della controparte, ampliando l'oggetto del giudizio.

Non costituiscono eccezioni in senso proprio, ma mere argomentazioni difensive, e quindi proponibili per la prima volta anche in sede di appello, tutte le questioni di interpretazione normativa, le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza della sentenza di primo grado, nonché l'eccezione di giudicato esterno, rilevabile d'ufficio, sulla quale il giudice è tenuto a pronunciarsi qualora essa emerga da atti che possono essere prodotti in ogni stato e fase del giudizio di merito.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. I - sentenza n. 1872 del 11.6.2019

Processo - Impugnazioni - Appello - Erronea indicazione del numero della sentenza impugnata - Possibilità di identificazione esatta di tutte le parti e della sentenza - Mero errore materiale - Riconoscibilità - Sussiste - Conseguenze invalidanti dell'appello - Esclusione

L'inesatta indicazione nell'atto di appello del numero della sentenza impugnata va considerato un mero errore materiale che non comporta alcuna conseguenza qualora dal contenuto dell'appello sia possibile individuare, con sufficiente chiarezza, l'identità di tutte le parti del giudizio e la sentenza di riferimento.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. IV - sentenza n. 1950 del 19.6.2019

Processo - Giudizio di primo grado - Documenti tardivamente depositati - Esaminabilità da parte del giudice di appello - Sussiste

I documenti tardivamente depositati nel giudizio di primo grado, ove acquisiti al fascicolo processuale, vanno esaminati nel giudizio di appello, dovendoli ritenere comunque prodotti in tale grado ed esaminabili dal giudice, qualora prodotti entro il termine perentorio sancito dall'articolo 32, primo comma, del d.lgs. n. 546/1992, applicabile anche al giudizio di appello.

5.1. L'appello incidentale

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. VIII – sentenza n. 3362 del 3.8.2018

Appello incidentale - Proposto entro il termine breve o lungo - Differenti termini perentori di impugnativa

L'appellato può proporre appello incidentale nel rispetto delle stesse modalità e degli stessi termini di cui all'art. 23, del d.lgs. 31.12.1992, n. 546, ossia entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica dell'appello incidentale (termine breve), ovvero entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza appellata (termine lungo). Oltre detti termini l'appello è da considerarsi tardivo e quindi inammissibile.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. VII – sentenza n. 839 del 18.3.2019

Processo - Dispositivo - Motivazione - Appello - Interesse ad impugnare - Inammissibilità - Impugnazione incidentale - Inefficace

La soccombenza che legittima la parte ad agire in sede di gravame deve essere contenuta nella parte relativa al dispositivo della sentenza di primo grado - che contiene le statuizioni suscettibili di passare in giudicato - ma non può essere mai fatta risalire ad affermazioni contenute in motivazione che, in quanto tali, non sono suscettibili di arrecare un danno effettivo alla parte.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 450 del 5.4.2019

Processo tributario - Appello incidentale - Proposizione - Formale rubrica - Irrilevanza - Esame del contenuto dell'atto e delle sue conclusioni - Necessità

Il giudice del merito, nell'indagine diretta all'individuazione del contenuto e della portata delle domande sottoposte alla sua cognizione, non deve limitarsi al tenore meramente letterale degli atti nei quali esse sono contenute, dovendo egli avere invece riguardo al contenuto sostanziale della pretesa dedotta, come desumibile dalla natura delle vicende allegare e rappresentate dalla parte istante. Conseguentemente, l'avvenuta proposizione di un "appello incidentale" può essere desunta, indipendentemente da una specifica rubrica, dal contenuto dell'atto e delle sue conclusioni.

5.2. La specificità dei motivi

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. VIII – sentenza n. 1369 del 9.7.2018

Contenzioso - Appello - Specificità dei motivi - Sussistenza

In tema di contenzioso tributario la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, i quali ai sensi dell'art. 53, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, determinano l'inammissibilità del ricorso in appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. III - sentenza n. 3658 del 10.9.2018

Giudizio di appello - Individuazione delle parti impugate - Caratteristiche

L'impugnazione deve contenere, a pena di inammissibilità, una chiara individuazione delle questioni e di punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, affiancando alla parte volitiva una parte argomentativa che confuti o contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Tutto ciò senza l'utilizzo di particolari forme, o la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella del giudice di primo grado, tenuto conto della permanente natura di revisione del giudizio di appello.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 2796 del 24.9.2018

Processo - Appello - Individuazione generica delle situazioni concretamente impugnate - Specifiche ragioni del gravame - Necessità - Sussiste

Non è sufficiente che l'atto di appello consenta di individuare le situazioni concretamente impugnate dovendo le ragioni del gravame essere specificatamente espresse.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XI - sentenza n. 6687 del 2.10.2018

Processo tributario - Appello - Motivi specifici dell'impugnazione - Riproposizione dei motivi del ricorso - Sufficienza

Nel processo tributario, stante il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è teso ad un riesame della causa nel merito, l'onere di impugnazione specifica ex art. 53, d.lgs. n. 546/1992 è assolto anche con la riproposizione delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate nella sentenza impugnata.

Stante il principio di continuità dei valori di bilancio, in una impresa le variazioni tra le rimanenze finali di un esercizio e le esistenze iniziali dell'esercizio successivo concorrono a formare il reddito d'esercizio.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 1911 del 30.10.2018

Contenzioso - Appello privo dei motivi specifici dell'impugnazione - Inammissibilità - Sussiste

L'art. 53 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546, nello stabilire la forma dell'appello richiede anche che siano esposti i motivi specifici dell'appello, la cui assenza rende l'appello inammissibile.

La S.C., con l'ordinanza 20.11.2017, n. 27480, ha espresso un costante orientamento in tal senso sostenendo che: "in tema di contenzioso tributario è inammissibile, per difetto di specificità dei motivi, l'atto di appello che, limitandosi a riprodurre le argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado, senza il minimo riferimento alle statuizioni di cui è richiesta la riforma, non contenga alcuna parte argomentativa che, mediante censura espressa e motivata, miri a contestare il percorso logico-giuridico della sentenza impugnata".

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XXV - sentenza n. 9823 del 14.11.2018

Processo tributario - Appello - Condizioni di ammissibilità - Motivi specifici di impugnazione - Necessità - Fattispecie

L'impugnazione in secondo grado, nel caso di accertamento concernente specifici recuperi, ed a fronte di una decisione di primo grado che ha statuito in ordine a ciascuno di essi, deve contenere l'indicazione della posta in contestazione con la espressa e concreta critica al *decisum*, oltre a proporre la soluzione alternativa a quella assunta dalla sentenza impugnata.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. I - sentenza n. 8250 del 22.11.2018

Processo tributario - Ricorso in appello e specificità dei motivi d'impugnazione - Necessarietà - Riproduzione delle eccezioni del ricorso introduttivo - Regime dell'onere della prova - Prova contraria - Conseguenze

Il riesame in appello è caratterizzato dalla specificità dei motivi di impugnazione della sentenza che si vuole censurare. Pertanto, l'indicazione degli errori nella ricostruzione del fatto e nell'applicazione delle norme, deve essere puntuale e conferente. La mera riproduzione del ricorso introduttivo non assolve a tale funzione. Parimenti la prova contraria alla presunzione di accertamenti, fondati su movimentazioni finanziarie, va dimostrata con supporto documentale.

Commissione tributaria regionale per la Valle d'Aosta - Sez. II - sentenza n. 25 del 26.11.2018

Processo tributario - Appello - Onere di specificità dei motivi - Valutazioni del giudice

La valutazione circa la necessaria specificità dei motivi di appello deve essere correlata con la motivazione della sentenza impugnata; tale specificità sussiste quando alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengono contrapposte quelle dell'appellante in modo da contestare il

fondamento logico-giuridico delle prime; non è quindi necessario l'esame dei singoli passaggi della motivazione ove l'appellante, pur non procedendo all'esplicito esame dei passaggi argomentativi della sentenza, svolga il motivo di appello in modo incompatibile con la complessiva argomentazione della decisione impugnata (giurisprudenza pacifica: la CTR cita, anche per richiami alla giurisprudenza, Cass. civ., Sez. trib., 7 aprile 2017, n. 9083).

L'inammissibilità dell'impugnazione per genericità dei motivi sussiste solo quando il giudice non sia posto in grado di comprendere quali vizi il ricorrente deduca per sostenere l'invalidità del provvedimento impugnato; pertanto, fuori da questi limiti, è dovere del giudice stesso interpretare il gravame ed esaminare le censure ancorché non organicamente articolate, ricavandole dal contesto del ricorso e della richiesta avanzata (giurisprudenza pacifica: la CTR cita, anche per richiami alla giurisprudenza, Cons. Stato, Sez. IV, 17 febbraio 2009, n. 912).

Commissione tributaria regionale per l'Umbria - Sez. I - sentenza n. 487 del 10.12.2018

IRES - Rimborso - Diniego - Spettanza - Giudizio ufficio - Assenza - Appello - Inammissibile

Non è ammissibile, ex art. 57, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza che ha accolto il ricorso della contribuente su diniego di rimborso IRES avverso il quale l'ufficio non ha provveduto ad esprimere alcun giudizio circa la spettanza o meno del rimborso stesso per non aver esaminato la relativa documentazione. In sede di appello non si può infatti introdurre un "giudizio nuovo" ma solo la revisione della precedente decisione di un altro giudice.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. X - sentenza n. 2819 del 10.12.2018

Processo tributario - Appello - Riproposizione degli stessi motivi di primo grado - Onere di impugnazione specifica - È assolto - Gravame - È ammissibile

La riproposizione in sede di gravame degli stessi motivi esposti nel primo grado di giudizio è idonea a far considerare valido l'appello e quindi assolto l'onere di "impugnazione specifica" della sentenza di cui all'art. 53, d.lgs. n. 546/1992.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XVIII - sentenza n. 603 del 28.1.2019

Processo tributario - Nuovi documenti in appello - Deposito atto impositivo notificato - Ammissibilità - Prova del giudicato esterno - Ammissibilità - Eccezione in senso tecnico - Esclusione

L'ammissibilità della produzione di nuovi documenti nel giudizio di appello opera anche nell'ipotesi di deposito in sede di gravame dell'atto impositivo notificato, trattandosi di mera difesa, volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario, e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992.

A maggior ragione, quindi, tale principio opera con riguardo alla documentazione esibita a conforto del giudicato esterno che, al pari di quello interno, rispondendo alla finalità d'interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche e di rendere stabili le decisioni, non costituisce oggetto di eccezione in senso tecnico, in quanto il suo accertamento, non essendo patrimonio

esclusivo delle parti, non è subordinato ai limiti fissati dall'art. 345 c.p.c. per le prove nuove in appello, dovendo, il giudice, procedere al suo rilievo e valutazione anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. V - sentenza n. 2428 del 17.4.2019

Processo tributario - Impugnazione - Appello - Motivi incerti - Inammissibilità - Sussistenza

Il ricorso in appello è inammissibile se manca o sono assolutamente incerti i motivi specifici dell'impugnazione. I motivi di appello, infatti, sono specifici, nel senso voluto dalla prima parte dell'art. 342 c.p.c., se si traducono nella prospettazione di argomentazioni, contrapposte a quelle svolte nella sentenza impugnata, dirette ad incrinare il fondamento logico-giuridico.

Commissione tributaria regionale per il Veneto - Sez. VI - sentenza n. 317 del 23.4.2019

Processo tributario - Principio di non contestazione - Impugnazione - Contestazione dell'assunto di controparte formulato in primo grado - Legittimità - Non sussiste - Conseguenza - Rigetto dell'appello

Anche in materia di processo tributario vige il principio di non contestazione, in ragione del quale, quando l'ufficio appellante non abbia contestato in primo grado l'assunto del contribuente posto a fondamento della decisione impugnata, deve ritenersi inammissibile tale contestazione tardiva, perché operata soltanto con l'atto d'appello. Nel caso di specie, tale contestazione - per come è stata formulata - poggia sull'introduzione di un fatto nuovo e diverso da quello considerato in primo grado, mentre per essere ammissibile la nuova difesa deve rigorosamente astenersi dall'introdurre nuovi elementi di indagine non valutati dal giudice di prime cure. Ne consegue, pertanto, il rigetto dell'appello.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VI - sentenza n. 2912 del 14.5.2019

Processo Tributario - Appello - Inammissibilità - Genericità dei motivi di impugnazione

Deve essere dichiarato inammissibile per genericità dei motivi, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.lgs n. 546/1992, l'appello che non contiene alcuna critica specifica al provvedimento giurisdizionale impugnato e si limita a riproporre quanto dedotto in primo grado.

5.3. Le prove ammesse

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 3140 del 26.10.2018

Processo - Documento tardivamente prodotto in primo grado - Acquisibilità dello stesso in sede di appello - Sussiste

In sede di giudizio di appello è acquisibile il documento tardivamente prodotto in primo grado, non potendo la controparte invocare alcuna lesione del diritto di difesa dal momento che ha avuto modo di conoscere tempestivamente il documento medesimo ed articolare di conseguenza le proprie difese.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XI - sentenza n. 4630 del 29.10.2018

Processo tributario - Appello - Nuove prove in appello - Ammissibilità - Norma speciale - Prevalenza

La produzione di nuovi documenti in appello è consentita nel processo tributario dall'art. 58 del d.lgs. n. 546/1992. Non sussistono limitazioni alla produzione in appello di qualsiasi documento, anche se già disponibile in precedenza e anche se la parte che lo produce non si è costituita nel primo grado del giudizio. Nel processo tributario non trova applicazione il disposto dell'art. 345 c.p.c., che statuisce una specifica preclusione, in base alla quale nel processo civile la mancata produzione dei documenti in primo grado ne impedisce la produzione nel grado d'appello, salva la dimostrazione della causa non imputabile alla parte. L'art. 58, comma 2, configurandosi quale "norma speciale", dettata per il processo tributario, risulta prevalente rispetto alla previsione codicistica.

5.4. I documenti nuovi

Commissione tributaria regionale per la Sardegna - Sez. IV - sentenza n. 2 del 18.1.2019

Processo tributario - Giudizio di appello - Nuovi documenti - Ammissibilità - Sussiste

Nel processo tributario è ammissibile la produzione di documenti nuovi per la prima volta in appello, senza alcuna sanzione per l'omessa produzione nel procedimento di primo grado; infatti con la sentenza n. 16959 del 5 ottobre 2012, la Corte di Cassazione ha affrontato, seppur in via incidentale, la questione relativa all'ammissibilità della produzione di nuovi documenti in appello nel giudizio tributario, "dal momento che in tema di contenzioso tributario, l'art. 58, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha espressamente previsto e consentito la produzione di nuovi documenti in appello [...] (poiché) i documenti possono essere liberamente prodotti anche in sede di gravame, ancorché preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado"; per cui nel processo tributario d'appello non sono ammesse nuove domande, né nuove prove, ma le parti possono presentare nuovi documenti, anche se l'appellante avrebbe potuto produrli nel giudizio di primo grado.

6. Il giudizio di rinvio

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1270 del 2.7.2018

Contenzioso - Giudizio di rinvio - Art. 63, d.lgs. n. 546/1992 - Poteri del giudice di rinvio

Nel giudizio di rinvio i poteri del giudice di rinvio hanno una estensione diversa, a seconda che l'annullamento della Corte di Cassazione sia avvenuto per violazione di norme di diritto, ovvero per vizi della motivazione in ordine a punti decisivi della controversia (nella prima ipotesi il giudice di rinvio è tenuto soltanto ad uniformarsi al principio di diritto enunciato nella sentenza di Cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti, già acquisiti al processo, mentre nel secondo caso la sentenza rescindente - indicando i punti specifici di carenza o di contraddittorietà della motivazione - non limita il potere del giudice di merito, relativamente ai poteri di indagine e valutazione della prova, nell'ambito dello specifico capo della sentenza di annullamento (cfr. Cass., Sez. Lavoro, n. 12102/2014).

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 3576 del 3.9.2018

Giudizio di rinvio - Formulazione di nuove conclusioni o di nuove domande e/o eccezioni - Preclusione - Deroga

Il giudizio di rinvio, da un punto di vista probatorio, va inteso come un “giudizio ad istruzione chiusa”, in cui è preclusa alle parti la facoltà di formulare nuove conclusioni, ivi comprese la proposizione di nuove domande od eccezioni e la richiesta di nuove prove.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. II – sentenza n. 3660 del 24.12.2018

Processo - Giudizio di rinvio - Riassunzione - Inerzia dell'organo fallimentare - Legittimazione processuale del fallito - Non sussiste

L'eccezionale legittimazione processuale del fallito per disinteresse della curatela non opera in ogni fase del contenzioso tributario. Nel caso in cui il curatore fallimentare abbia instaurato il giudizio tributario, ma successivamente non abbia proposto l'atto di riassunzione della causa per effetto del rinvio operato dalla Corte di Cassazione, non sussiste la legittimazione *ad causam* del fallito, in quanto ai sensi dell'art. 63 del d.lgs. n. 546/1992 “le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata”. Aderendo all'orientamento della Cassazione, la Commissione tributaria regionale ha, infatti, sottolineato che, nel giudizio di rinvio, ai sensi degli artt. 63 del d.lgs. n. 546/1992, 125 disp. att. c.p.c., 392 e 394 c.p.c., l'atto di riassunzione non opera come nuova impugnazione, ma quale mero impulso processuale volto a riattivare la prosecuzione del giudizio conclusosi con la sentenza cassata, ricollocando le parti nella posizione processuale che già avevano.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. I - sentenza n. 331 del 12.3.2019

Processo tributario - Giudizio di rinvio - Conclusioni del ricorso in riassunzione - Richiesta di conferma della sentenza della Ctr oggetto di cassazione - Inammissibilità

È inammissibile il ricorso in riassunzione, proposto ai sensi dell'art. 63 del d.lgs. n. 546/1992, a seguito di sentenza della Cassazione, con il quale il contribuente, nelle proprie conclusioni, richiede alla CTR di decidere nel merito la controversia confermando integralmente quanto stabilito nella precedente sentenza della CTR oggetto di cassazione da parte della Suprema Corte. Tale richiesta non può essere accolta in quanto la sentenza di cui si chiede la conferma risulta inesorabilmente cassata dalla Suprema Corte. Non è, infatti, ipotizzabile un sindacato del giudice del rinvio su (presunti) *errores in iudicando* e *in procedendo* della Corte di Cassazione: sindacato da ritenere peraltro incompatibile con il sistema delle impugnazioni, anche nel suo "volto costituzionale" (come affermato dalla Corte cost., con ordinanza n. 149/2013).

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VII - sentenza n. 1549 del 14.5.2019

Processo - Giudizio di rinvio - Dictum del giudice di legittimità - Intangibilità - Sussiste

In ragione della propria struttura "chiusa" e della conseguente cristallizzazione della posizione delle parti nei termini in cui era rimasta definita nelle precedenti fasi processuali fino al giudizio in Cassazione, nel giudizio di rinvio è precluso alle parti di ampliare il *thema decidendum*, di formulare nuove domande ed eccezioni e di produrre nuovi documenti. Il giudice, infatti, nel giudizio di appello riassunto a seguito di rinvio della Corte di Cassazione, deve restare nel perimetro del giudizio tracciato dal *dictum* del giudice di legittimità e le questioni già affrontate e risolte dallo stesso, sono improponibili in sede di giudizio di rinvio.

7. La revocazione

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IV - sentenza n. 6942 del 5.10.2018

Processo tributario - Sentenza soggetta ai termini per l'appello - Revocazione - Inammissibilità

A norma dell'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 l'istanza di revocazione è ammessa solo nei confronti di sentenze che, involgendo accertamenti di fatto, non siano ulteriormente impugnabili sul punto controverso o che non siano state impugunate nei termini, con la conseguenza che la richiesta di revocazione è inammissibile allorché una sentenza involgente accertamenti di fatto sia stata impugnata coi mezzi ordinari di gravame o sia ancora impugnabile: nel caso specifico la sentenza era stata depositata il 30 marzo 2015 ed era stata oggetto di richiesta di revocazione, rigettata dalla CTP con sentenza n. 22080/2015, decorsi 28 giorni dalla sua pubblicazione.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. VI - sentenza n. 2920 del 17.12.2018

Processo tributario - Revocazione - Identità dei fatti - Apprezzamento diametralmente diverso - Conseguenze - Diversità di periodi d'imposta - Non rileva

L'impugnazione per revocazione è proponibile se la sentenza è contraria ad altra precedente avvenuta tra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione va interpretata nel senso che ricorre tale ipotesi di revocazione qualora l'eccezione di giudicato esterno non sia stata proposta davanti al giudice che abbia pronunciato la sentenza revocanda. Se invece il giudice di merito ha trascurato di considerare la predetta eccezione, ricorre un vizio di motivazione denunciabile ex art. 360, n. 5, c.p.c. Resta revocabile una sentenza qualora abbia interpretato in modo diametralmente diverso i medesimi fatti istruttori nella loro assoluta oggettività che abbiano già portato a un giudicato diverso in altro periodo d'imposta.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 71 del 23.1.2019

Processo - Ricorso per revocazione - Natura dell'errore revocatorio di fatto - Consiste nella supposizione erronea dell'inesistenza del motivo di ricorso, non nel suo mancato esame

L'errore revocatorio di fatto, di cui al n. 4 dell'art. 395 c.p.c., che legittima la revocazione della sentenza per omesso esame di un motivo di ricorso sussiste, non già per il sol fatto che la motivazione della sentenza risulti non avere esaminato il motivo pur presente, naturalmente senza enunciare alcunché che giustificasse *in iure* tale mancato esame, bensì allorché la sentenza riveli che l'omesso esame del motivo è stata frutto di una supposizione erronea della inesistenza del motivo stesso, che era presente invece incontestabilmente nel ricorso, al contrario della supposizione contenuta nella sentenza. Nel primo caso, infatti, ove si ammettesse la revocazione, si censurerebbe una mera dimenticanza del decidente e, dunque, la violazione dell'art. 112 c.p.c. e non un'erronea supposizione dell'inesistenza di un fatto processuale, che invece esisteva.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 1063 del 26.2.2019

Processo tributario - Revocazione - Assenza di identità di oggetto - Mancata eccezione di giudicato - Inammissibilità del ricorso - Sussiste

È inammissibile il ricorso per revocazione promosso per contrarietà di una sentenza a un precedente giudicato tra le parti, nel caso in cui manchi l'identità di oggetto e la specifica eccezione di giudicato. Nel caso di specie non sussiste identità di oggetto in quanto il primo giudicato si riferisce ad un'annualità di imposta diversa da quella considerata nella seconda sentenza impugnata; inoltre non sono presenti elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente in quanto l'unico elemento preliminare è stato contraddetto da una precedente sentenza. (Conf. Cass. nn. 14719/2013, 14714/2001, 12348/2009, 13916/2006).

8. L'interruzione

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. I - sentenza n. 1445 del 16.7.2018

Contenzioso - Morte del difensore del ricorrente - Interruzione del processo - Nullità degli atti successivi - Sussiste

La morte del difensore del ricorrente, che intervenga nel corso del giudizio, determina automaticamente l'interruzione del processo, anche se il giudice e le altre parti non ne abbiano avuto conoscenza e preclude ogni ulteriore attività processuale, con la conseguente nullità degli atti successivi e della sentenza eventualmente pronunciata.

9. La sospensione

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. III - sentenza n. 185 del 29.1.2019

Processo Tributario - Sospensione - Sottoscrizione apposta nell'avviso di ricevimento - Querela di falso - Sospensione del processo - Necessità - Sussiste

La proposizione di querela di falso per l'accertamento giudiziale della falsità della firma apposta sull'avviso di ricevimento, in funzione strumentale al conseguimento della declaratoria di nullità, illegittimità, decadenza e/o prescrizione della pretesa tributaria legittima la sospensione del processo tributario sino al passaggio in giudicato della sentenza del Tribunale civile sulla querela stessa.

10. L'estinzione

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. VIII - sentenza n. 3413 del 6.8.2018

Condono fiscale - Chiusura delle liti fiscali pendenti - Diniego rimborso - Sussiste

In tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica prevista dall'art. 9 della l. n. 289/2002, l'esercizio della facoltà di ottenere la chiusura delle liti fiscali pendenti, pagando una somma correlata al valore della causa, produce un effetto estintivo del giudizio, che opera anche in relazione alle domande giudiziali riguardanti le richieste di rimborso d'imposta, con la conseguenza che l'intervenuta proposizione della relativa istanza, palesandosi come questione officiosa, di ordine pubblico, è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia – Sez. II – sentenza n. 3577 del 3.9.2018

Sentenza passata in giudicato - Ricorso in ottemperanza - Successivo provvedimento di liquidazione dell'ufficio - Cessazione della materia del contendere - Soccombenza virtuale

Nell'ipotesi di sentenza favorevole al contribuente passata in giudicato e di successiva proposizione di giudizio di ottemperanza, il provvedimento di liquidazione determina la cessazione della materia del contendere con conseguente soccombenza virtuale dell'Agenzia delle Entrate.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. IX - sentenza n. 6526 del 28.9.2018

Processo tributario - Estinzione del processo - Conseguenza - Definitività dell'atto impugnato - Estinzione del giudizio di appello - Conseguenza - Definitività della sentenza di primo grado

L'estinzione del processo tributario per effetto della mancata riassunzione del giudizio a seguito della cassazione con rinvio di una sentenza di merito comporta il consolidamento dell'atto impugnato, pertanto l'ente impositore non ha alcun interesse alla riassunzione, atteso che all'estinzione consegue l'inefficacia delle pronunce di merito, quindi la definitività dell'atto impositivo, al pari della sua mancata impugnazione. In caso di estinzione intervenuta nel giudizio di appello, invece, diviene definitiva la sentenza di primo grado, ai sensi dell'art. 338 c.p.c.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. V – sentenza n. 4646 del 30.10.2018

Processo tributario – Estinzione – Cessazione della materia del contendere – Presupposti

L'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere può essere dichiarata solo se entrambe le parti si danno reciprocamente atto, formulando conclusioni conformi, di non avere più pretese contrapposte in atto, quanto all'oggetto della lite. Il giudice non può rilevare la cessazione in assenza di tale concorde dichiarazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. X - sentenza n. 8363 del 29.11.2018

Processo tributario – Conversione del termine prescrizionale – Actio iudicati – Sentenza passata in giudicato – Opera – Estinzione del processo – Non opera – Atto non impugnato – Non opera

La conversione del termine prescrizionale breve in quello ordinario ai sensi dell'art. 2953 c.c. – c.d. *actio iudicati* – opera solo qualora esista una sentenza passata in giudicato tra le parti, non anche nell'ipotesi dell'estinzione del processo tributario per inattività delle parti, né in caso di mancata impugnazione di un provvedimento impositivo o esattivo.

Commissione tributaria regionale per il Veneto – Sez. IV – sentenza n. 126 del 26.2.2019

Processo tributario - Procedimento - Definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della riscossione (cd. rottamazione cartelle) di cui all'art. 6 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 - Effetti - Cessata materia del contendere - Riscossione frazionata in pendenza di giudizio - Conseguenze - Giudizio sul residuo non iscritto a ruolo - Necessità - Sussiste

In tema di effetti della definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della riscossione, la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata comporta, pur in assenza dell'impegno a rinunciare al giudizio pendente, e, anzi, come nel caso, pur in assenza del riferimento a giudizi pendenti, l'estinzione del giudizio dopo aver avuto conferma dell'avvenuta regolare definizione del carico richiesto con cartella. Nel caso in cui, come nella fattispecie che ne occupa di iscrizione a ruolo frazionata ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992, il carico affidato all'Agente della riscossione non rechi l'intera pretesa tributaria oggetto della controversia, ma solo parte di essa, si produce in tale evenienza una parziale cessazione della materia del contendere, riferita alla parte oggetto di definizione agevolata, e il giudizio deve proseguire per il residuo importo della controversia, che non essendo stato oggetto di iscrizione a ruolo non ha potuto fruire dell'agevolazione.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. XIII - sentenza n. 1961 del 2.4.2019

Processo tributario - Estinzione giudizio per rinuncia al ricorso - Accordo compensazione delle spese

In caso di rinuncia all'atto di gravame, a seguito di accordo intervenuto con l'Agenzia delle Entrate, trova applicazione il disposto dell'art. 46, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 in tema di estinzione del processo per rinuncia al ricorso. Avendo le parti concordato nella richiesta di compensazione delle spese dell'intero giudizio, trova altresì applicazione il secondo comma dello stesso articolo.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. VIII - sentenza n. 2983 del 3.4.2019

Tributi (in generale) - Contenzioso tributario - Omessa riassunzione in sede di rinvio - Estinzione del giudizio - Rilevabilità d'ufficio

Nel processo tributario, l'omessa o tardiva riassunzione, nel termine perentorio di legge, del giudizio a seguito di rinvio dalla Corte di Cassazione ne determina l'estinzione, rilevabile anche d'ufficio.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. XXVI - sentenza n. 2951 del 3.4.2019

Processo tributario - Riassunzione in sede di rinvio - Decorrenza del termine - Estinzione del giudizio - Rilevabilità d'ufficio

In ipotesi di tardiva riassunzione del giudizio a seguito di sentenza di rinvio pronunciata dalla Corte di Cassazione, l'estinzione del giudizio, determinata dall'inutile decorso del termine di sei mesi dal deposito della statuizione di legittimità, può essere rilevata anche d'ufficio.

Commissione tributaria regionale per la Liguria - Sez. III - sentenza n. 457 del 5.4.2019

Processo tributario - Atto impugnato - Annullamento in autotutela - Refusione delle spese - Principio della “soccumbenza virtuale” - Applicabilità

La cessazione della materia del contendere ricorre soltanto quando tutte le domande proposte con l'atto introduttivo del giudizio sono state soddisfatte; diversamente può ricorrere un'ipotesi di cessazione parziale della materia del contendere. Pertanto, qualora in un ricorso/reclamo siano state chieste le spese giudiziali, la cessazione della materia del contendere non ricorre finché le spese giudiziali non siano state pagate, atteso che la pretesa non si limita alla sostanza del provvedimento, ma anche alle spese necessarie per proporre il ricorso/reclamo. Ne consegue che l'annullamento in autotutela di un atto impositivo impugnato non determina *ex se* la cessazione della materia del contendere se non è accompagnato dalla proposta di pagamento delle spese di lite (salvo che le parti si siano accordate diversamente). Da tutto ciò deriva che, legittimamente, il contribuente che ha visto annullato l'atto in fase di mediazione, qualora non ottenga una rifusione delle spese può legittimamente adire il giudice ove non ritenga di rinunciarvi (nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che l'ufficio dovesse rifondere le spese al contribuente avendo emesso il ruolo impugnato ben quattro mesi dopo il deposito della sentenza di annullamento del prodromico avviso di liquidazione dell'imposta).

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo - Sez. VII - sentenza n. 339 del 8.4.2019

Estinzione per mancata riassunzione del giudizio rinviato dalla Cassazione - Definitività dell'atto impositivo - Sussiste - Termine di prescrizione della pretesa tributaria - Decorrenza dalla data di scadenza del termine utile per la non attuata riassunzione - Sussiste - Applicabilità dell'art. 2945, comma 3, c.c. al processo tributario - Non sussiste

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, “l'omessa riassunzione della causa davanti al giudice di rinvio determina l'estinzione del processo, ai sensi dell'art. 63, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e la definitività dell'avviso di accertamento impugnato, sicché il termine di prescrizione della pretesa tributaria, necessariamente incorporata nell'atto impositivo, decorre dalla data di scadenza del termine utile per la non attuata riassunzione, momento dal quale l'Amministrazione finanziaria può attivare la procedura di riscossione” e, ai sensi degli artt. 68, d.lgs. n. 546/1992, 14 e 15, d.p.r. n. 602/1973, far valere in modo definitivo e compiuto il proprio credito. L'atto impositivo ha infatti natura amministrativa e non processuale, con conseguente sua definitività in caso di estinzione del giudizio. Inoltre, sarebbe irrazionale applicare al processo tributario il disposto generale di cui al comma 3 dell'articolo 2945 c.c., il quale verrebbe a far decorrere la prescrizione, a carico dell'Amministrazione finanziaria, da una data (l'introduzione del giudizio) antecedente alla definitività dell'atto impositivo che realizza (“incorpora”) la pretesa tributaria medesima, con la conseguenza paradossale che il titolo dell'imposizione potrebbe risultare ineseguibile (perché estinto per prescrizione) ancor prima di essere divenuto definitivo.

11. Il giudizio di ottemperanza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. I – sentenza n. 5323 del 5.12.2018

Giudizio di ottemperanza – Mancata esecuzione giudicato – Fermo amministrativo – Irrilevanza

Il fermo amministrativo può essere validamente opposto dall'Amministrazione soltanto nel giudizio di cognizione ma non nel giudizio di ottemperanza. Il giudice dell'ottemperanza (o un giudice-componente delegato o un suo ausiliario come il commissario *ad acta*) non deve arrestarsi davanti ad un fermo amministrativo – sul credito da rimborsare per sentenza da eseguire in ottemperanza – opposto dall'Amministrazione inadempiente dopo tale sentenza, anche ove il creditore procedente per l'ottemperanza non acconsentisse alla richiesta della stessa Amministrazione debitrice di offrire volontariamente garanzie fideiussorie alternative di adeguato importo e durata.

Commissione tributaria regionale per le Marche – Sez. V – sentenza n. 821 del 17.12.2018

Il giudizio di ottemperanza va esercitato entro i confini posti dall'oggetto della controversia

Il ricorso alla procedura di ottemperanza alla sentenza emessa dal giudice tributario è consentito unicamente in presenza di una decisione esecutiva che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed Erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire, sicchè deve ritenersi inammissibile la suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso. Nella specie, il ricorso in ottemperanza è proponibile in quanto la sentenza da eseguire non ha disposto un obbligo di pagare la somma di cui alla richiesta di rimborso, ma l'obbligo per l'Amministrazione di riattivare il procedimento di rimborso, eliminando le cause della sospensione dello stesso.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. VI – sentenza n. 13 del 7.1.2019

Processo tributario – Sentenza – Annullamento dell'avviso di pagamento – Giudizio di ottemperanza – Limiti

Il contribuente che ha richiesto ed ottenuto, in via giudiziale, esclusivamente l'annullamento di un avviso di pagamento (relativo a tributi locali) non può richiedere, in sede di ottemperanza, anche la restituzione della somma versata in favore dell'ente comunale, in quanto la domanda di rimborso è una pretesa ulteriore che va azionata autonomamente con altro giudizio, non rientrando nel *decisum* della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XXVIII – sentenza n. 15 del 7.1.2019

Processo - Giudizio di ottemperanza - Modifica normativa ex d.lgs. n. 156/2015 - Decorrenza - Criteri

Il legislatore, con il primo comma del novellato articolo 12 del d.lgs. n. 546/1992, ha previsto l'entrata in vigore alla data del 1° giugno 2016 della norma generale che introduce l'immediata esecutività delle sentenze tributarie di condanna in favore del contribuente, mentre con il secondo comma dello stesso articolo ha subordinato all'approvazione del decreto ministeriale l'entrata in vigore della medesima norma, per la sola parte in cui consente al giudice di subordinare il pagamento di somme di denaro (superiori ad euro 10.000 ed escluse le spese di lite) alla prestazione di garanzia.

12. Le problematiche relative alle notificazioni degli atti processuali

Commissione tributaria provinciale di Napoli - Sez. XXXV - sentenza n. 7165 del 5.7.2018

Processo tributario - Notificazioni - Ricorso - Notifica a mezzo corriere privato - Inesistenza - Costituzione della parte intimata - Sanatoria - Esclusione

La notifica del ricorso introduttivo del giudizio tributario effettuata mediante un corriere privato, e nel periodo in cui l'art. 4, d.lgs. n. 261/1999 riservava in via esclusiva al fornitore del servizio universale gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie, deve ritenersi inesistente. Nel caso di inesistenza giuridica della notificazione, la costituzione della parte nei cui confronti era diretta non vale a sanare il vizio genetico relativo all'instaurazione del rapporto processuale. La notifica del ricorso effettuata mediante un corriere privato non può essere utilmente convertita nella consegna a mano di cui al combinato disposto degli artt. 16, comma 3, ultimo alinea e 20, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. V - sentenza n. 5350 del 30.7.2018

Processo tributario - Appello - Notifica a mezzo del servizio postale - Consegna a soggetto diverso dal destinatario - Invio della raccomandata informativa - Necessità - Mancanza - Nullità

In caso di notifica a mezzo del servizio postale e di consegna dell'atto a soggetto diverso dal destinatario, l'agente notificatore deve comunicare al destinatario dell'atto la data in cui lo stesso è stato notificato e la persona a cui è stato consegnato, mediante apposita raccomandata (c.d. C.A.N.), con la conseguenza che deve dichiararsi nulla la notifica in mancanza di prova del cennato incumbente e con declaratoria di inammissibilità dell'appello così irritualmente notificato in mancanza di costituzione in giudizio dell'appellato.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. VII - sentenza n. 2541 del 1.8.2018

Processo - Difensore domiciliatario - Notificazione presso la parte - Irritualità - Nullità relativa - Costituzione del destinatario - Sanatoria

La irritualità della notifica (dell'atto di riassunzione) effettuata presso la parte e non presso il suo difensore nel domicilio eletto integra un'ipotesi di nullità relativa che deve ritenersi sanata con la costituzione in giudizio dell'appellato, in quanto il difetto di notifica impedisce la valida instaurazione del rapporto processuale, a condizione che il destinatario non si costituisca, diversamente deve ritenersi raggiunto lo scopo della notificazione.

Commissione tributaria regionale per la Sicilia - Sez. VII - sentenza n. 3750 del 10.9.2018

Cartella di pagamento - Costituzione in giudizio della parte resistente - Nullità della notifica - Non sussiste

Nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie la nullità della notificazione del ricorso introduttivo è sanata, con efficacia retroattiva, dalla costituzione della parte resistente od appellata, anche quando sia avvenuta al solo fine di eccepire la suddetta nullità; tale effetto sanante non si verifica nel caso in cui la parte si limiti a depositare una mera istanza.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXI - sentenza n. 3916 del 21.9.2018

Notifica a mezzo posta - Atto consegnato a persona qualificatasi come custode - Contestazione della qualifica di custode - Onere del destinatario di provare l'inesistenza di tale qualifica - Sussiste - Illeggibilità della firma - Non rileva

In caso di notifica a mezzo posta, se la consegna viene effettuata a persona qualificatasi come custode dello stabile delegato al ritiro, incombe sul destinatario dell'atto, che contesti detta qualifica, l'onere di fornire la prova contraria e, in particolare, di allegare e provare l'inesistenza del predetto incarico; non costituisce, inoltre, causa di nullità della notifica (ex art. 160 c.p.c.) l'illeggibilità della firma apposta sull'avviso di ricevimento.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 2943 del 2.10.2018

Processo - Notificazioni - Relata - Produzione in copia - Disconoscimento espresso - Necessità - Sussiste

Il disconoscimento della conformità rispetto all'originale della documentazione comprovante la notifica, prodotta in fotocopia, deve essere effettuato specificamente, non essendo sufficiente la deduzione della mera "irregolarità della produzione dei documenti da parte dell'Agenzia".

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. II - sentenza n. 5380 del 5.11.2018

Processo Tributario – Notificazioni in genere – Tramite posta privata – Conseguenze – Ricorso – Inammissibilità

Nel processo tributario è inammissibile il ricorso del contribuente notificato a mezzo della posta privata perché, quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione, il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento al servizio postale offerto da Poste Italiane.

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. XIII – sentenza n. 3437 del 28.11.2018

Processo – Disconoscimento autenticità relate – Perentorietà del termine – Criteri

L'eccezione con la quale si voglia contestare la non conformità agli originali delle relate di notifica prodotte in copia, dev'essere formulata, a pena di decadenza, entro la prima udienza di merito.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. IX – sentenza n. 8887 del 17.12.2018

Notificazioni – Notifica atti giudiziari – Poste italiane S.p.A. – Attribuzione in esclusiva – Soppressione – L. n. 124/2017 – Decorrenza 10 settembre 2017 – Effetto retroattivo – Non sussiste – Appello notificato l'8 settembre 2017 – Costituzione in giudizio della controparte – Non costituisce sanatoria – Inesistenza della notifica – Conseguenze

È inesistente, e come tale non suscettibile di sanatoria con la costituzione in giudizio della controparte, la notifica dell'appello eseguita dall'Agenzia delle Entrate mediante agenzia privata in data 8 marzo 2017, ricevuto da parte appellata in data 15 marzo 2017, atteso che la l. n. 124/2017 ha disposto, con decorrenza, senza effetto retroattivo, 10 settembre 2017, l'abrogazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 261/1999, emanato in attuazione della direttiva 97/67/CE che aveva liberalizzato i servizi postali stabilendo, però, che restavano affidati in via esclusiva a Poste italiane i servizi inerenti le notificazioni di atti giudiziari di cui alla l. n. 890/1982, così sopprimendo, dal 10 settembre 2017, tale attribuzione esclusiva.

Commissione tributaria provinciale di Caserta – Sez. VIII – sentenza n. 6201 del 18.12.2018

Processo tributario – Ricorso – Notifica – A consorzio di bonifica – Consegna diretta – Ammissibilità – Esclusione

È inammissibile il ricorso notificato ad un Consorzio di bonifica con consegna diretta, secondo le modalità dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 che consente tale modalità di notifica solo per l'ufficio del Ministero delle Finanze e l'ente locale. Il Consorzio di bonifica, invece, ha natura di ente pubblico economico sicché esula dalla categoria degli enti locali. Per i consorzi dunque deve ritenersi applicabile solo la normale procedura di notifica disciplinata dagli artt. 137 e ss. c.p.c., così come stabilisce l'art. 16, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni in materia di

comunicazioni e notificazioni. Quest'ultima disposizione richiama l'art. 60, comma 1, lett. a), d.p.r. n. 600/1973.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna - Sez. II - sentenza n. 2924 del 19.12.2018

Cartella esattoriale - Notifica a mezzo posta - È possibile - Relata di notifica - Non è necessaria

Processo tributario - Vizi di notifica di atto del procedimento - Raggiungimento dello scopo - Effetto sanante - Consegue - Querela di falso - È inammissibile

La notificazione a mezzo posta della cartella esattoriale può essere eseguita anche mediante invio di lettera raccomandata A/R senza necessità di relata di notifica.

In tema di notificazione a mezzo posta degli atti processuali, in caso di consegna del piego a persona diversa dal destinatario dell'atto, la mancata prova dell'avvenuta spedizione della cd. raccomandata informativa determina non l'inesistenza, bensì la nullità della notifica dell'atto di appello, suscettibile di sanatoria "ex tunc" per raggiungimento dello scopo nel caso di costituzione dell'appellato, anche se effettuata al solo fine di eccepire la nullità.

Ne consegue altresì l'inammissibilità di querela di falso per effettivo raggiungimento della conoscenza dell'atto da parte del contribuente.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VI - sentenza n. 34 del 15.1.2019

Processo tributario - Notificazioni - Spedizione ricorso in busta chiusa - Perfezionamento notifica - Mancata contestazione conformità - Inammissibilità - Non sussiste

Il ricorso tributario spedito all'interno di busta chiusa, anziché in plico raccomandato, soggiace alla regola del doppio termine di perfezionamento della spedizione. Sicché, allorquando non ci sia contestazione sulla corrispondenza tra l'atto contenuto nella busta e l'originale depositato ai sensi dell'art. 22, d.lgs n. 546/92, non vi è motivo per non applicare il principio del doppio termine di notifica, individuandone il perfezionamento, per quanto attiene il notificante, alla data di spedizione e, per il destinatario, alla data della ricezione.

Commissione tributaria regionale per la Campania - Sez. IX - sentenza n. 571 del 25.1.2019

Notificazione atti tributari - Trasferimento residenza anagrafica - Ultrattività - Esclusione - Ragioni

Le regole dell'ultrattività della residenza agli effetti della notifica degli atti tributari di cui all'art. 60, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973 non trova applicazione laddove il contribuente si sia fatto diligentemente carico di comunicare all'Amministrazione finanziaria l'intervenuto trasferimento di residenza.

Commissione tributaria provinciale di Salerno - Sez. IV - sentenza n. 344 del 15.2.2019

Processo tributario - Contribuente deceduto - Notifica agli eredi - Modalità - Individuazione - Fattispecie in tema di litisconsorzio necessario

Il d.p.r. n. 600/1973, art. 65, comma 2, impone agli eredi del contribuente di comunicare all'ufficio delle imposte le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale; il quarto comma stabilisce che, qualora gli eredi non abbiano effettuato l'anzidetta comunicazione da almeno 30 giorni, l'ufficio può notificare gli atti intestati al *de cuius* agli eredi medesimi, collettivamente ed impersonalmente, nell'ultimo domicilio del loro dante causa. Il contribuente può adempiere all'ordine di chiamata in causa degli eredi del litisconsorte necessario con le medesime modalità riservate all'ufficio.

Commissione tributaria provinciale di Torino - Sez. VI - sentenza n. 756 del 28.5.2019

Processo tributario - Notifiche - Servizio postale - Servizio privato - Legittimità - Non sussiste

Nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, una delle forme di notificazione degli atti è proprio quella che attua - ai sensi dell'art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992 - mediante spedizione "diretta" (senza intermediazione di un ufficiale notificatore) dell'atto, a mezzo del servizio postale, in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento.

In base al comma 5 dell'art. 16, la notificazione eseguita a mezzo del servizio postale "si considera fatta dalla data della spedizione" (ovvero, nel giorno in cui il plico viene affidato al servizio postale, per il successivo inoltra e recapito ai destinatari), mentre i termini che hanno inizio alla notificazione "decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".

L'affermazione contenuta nella pronuncia è perentoria, nel senso di ritenere che, in materia di notificazione eseguite in via diretta a mezzo del servizio postale, mentre può riconoscersi fede privilegiata alle attestazioni dell'ufficiale, la stessa valenza non può essere attribuita alle analoghe poste in essere dall'incaricato di un servizio postale privato.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. III - sentenza n. 487 del 26.2.2019

Processo - Avviso di trattazione - Difetto di notifica - Malfunzionamento del SIGIT - Nullità della sentenza - Sussiste

La sentenza della Commissione tributaria è nulla per violazione del diritto di difesa e del diritto al contraddittorio in caso di difetto di notifica dell'avviso di udienza per la trattazione della causa, laddove, per problemi di carattere tecnico legati all'adozione del nuovo applicativo "Sistema informativo della Giustizia Tributaria - SIGIT", non sia possibile effettuare i riscontri sull'esito delle comunicazioni inviate onde provvedere nei termini per l'invio dell'avviso con modalità cartacea.

Commissione tributaria regionale per la Puglia - Sez. V - sentenza n. 654 del 11.3.2019

Processo - Notifica dell'appello - Prova - Elenco delle raccomandate - Validità - Sussiste

Ai fini della prova della notifica dell'appello, prevista, a pena di inammissibilità, dall'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992, come richiamato dall'art. 53 del medesimo decreto, è valido l'elenco di trasmissione della raccomandata con timbro di accettazione delle Poste Italiane, in luogo della fotocopia della ricevuta di spedizione.

Commissione tributaria provinciale di Torino – Sez. I – sentenza n. 821 del 6.6.2019

Processo tributario – Prove – Autentica copia relata notifica – Soggetti abilitati

All'Agente della riscossione, che è parte di un giudizio e al quale è richiesto di dare prova dell'espletamento di una attività notificatoria, non è consentito di attribuire autenticità agli avvisi di ricevimento, che costituiscono documenti di provenienza dell'ufficiale postale, dato che l'autenticazione della copia può essere fatta dal pubblico ufficiale dal quale l'atto è stato emesso o presso il quale è depositato l'originale.

13. Il processo tributario telematico

Commissione tributaria regionale per la Toscana – Sez. II – sentenza n. 1775 del 8.10.2018

Contenzioso – Notifica in via telematica – Va effettuata secondo quanto stabilito dal d.m. 23.12.2013, n. 163

L'art. 16-bis del d.lgs. 31.12.1992, n. 546, prevede che le notificazioni tra le parti possono avvenire in via telematica secondo quanto stabilito dal regolamento del processo tributario telematico approvato con d.m. 23.12.2013, n. 163. In detto regolamento non è prevista alcuna preclusione a scegliere la modalità telematica per il grado di appello, ancorché nel precedente grado sia stata utilizzata la modalità cartacea. Va comunque ricordato il pacifico orientamento in sede di legittimità che l'irritualità della notificazione non inficia la validità dell'atto quando lo stesso sia venuto a conoscenza del destinatario.

Commissione tributaria regionale per la Basilicata – Sez. I – sentenza n. 540 del 18.10.2018

Notifica via PEC appello – Successione Equitalia – Notifica cartella con avviso di ricevimento – Dichiarazione in rettifica

La notifica dell'atto di appello via PEC, anziché con modalità cartacee, non dà luogo a nullità della costituzione dell'attore ma ad una mera irregolarità sanabile dal raggiungimento dello scopo, ovvero la presa di contatto tra la parte e l'ufficio giudiziario e la messa a disposizione degli atti a favore delle altre parti. Non sussiste carenza di legittimazione passiva dell'Agenzia delle Entrate in favore delle società del gruppo Equitalia, in quanto a partire dal 1 luglio 2017 tutti i rapporti giuridici pendenti, comprese le cause in corso, si sono trasferite al nuovo soggetto che prenderà il posto di Equitalia, ovvero Agenzia Entrate-Riscossione. La Suprema Corte ha specificato, con orientamento

consolidato, che la notifica della cartella di pagamento può avvenire con invio diretto da parte del concessionario di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. L'eventuale dichiarazione in rettifica del contribuente deve avvenire entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Commissione tributaria regionale per il Lazio - Sez. VII - sentenza n. 7453 del 29.10.2018

Processo tributario - Ricorso - Notifica - Posta elettronica certificata - Disciplina anteriore al processo tributario telematico - Inammissibilità - Sussiste

Anteriormente all'introduzione del processo tributario telematico, la notifica a mezzo PEC del ricorso deve essere intesa come totalmente priva di effetti e va pertanto dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio.

Commissione tributaria provinciale di Caserta - Sez. VIII - sentenza n. 6098 del 30.10.2018

Processo tributario - Notificazione - A mezzo posta elettronica certificata - Modalità e contenuti

La notifica a mezzo PEC è valida solo se effettuata con messaggio di posta certificata contenente il file della cartella con l'estensione "p7m"; solo così è garantita l'integrità e la immodificabilità del documento informatico, ma anche la firma digitale e l'identificazione del suo autore. L'art. 10 del d.m. 4.8.2015 MEF prevede che gli atti processuali debbono essere sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale ed il file assume il nome "nome file libero" PDF p7m"; inoltre i documenti informatici devono essere sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.

Commissione tributaria regionale per la Toscana - Sez. V - sentenza n. 1948 del 7.11.2018

Contenzioso - Procedimento di primo grado con rito cartaceo - Atto di appello ed iscrizione a ruolo con processo telematico - Inammissibilità - Insussistenza

Il ricorrente in appello può legittimamente scegliere le modalità di notifica e deposito degli atti processuali, indipendentemente dalle modalità adottate in primo grado, fermo l'obbligo previsto dall' art. 2, terzo comma, d.m. n. 163/2013, ove è previsto che "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".

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. XXI - sentenza n. 5294 del 4.12.2018

Notifica via posta elettronica certificata – Atto privo della firma digitale – Nullità – Non sussiste – Principio della strumentalità delle forme – Applicabilità

Nel caso di trasmissione via posta elettronica certificata di un documento informatico “pdf” anziché di uno in formato “p7m”, la mancanza di firma digitale sull’atto notificato non inficia di nullità la notifica, qualora non sussista assoluta incertezza sul contenuto e sulla provenienza della trasmissione.

In ogni caso, la nullità non può essere dichiarata qualora la notifica abbia raggiunto il suo scopo, avendo consentito al contribuente di conoscere e contestare il contenuto dell’atto.

Commissione tributaria regionale per la Valle d’Aosta - Sez. II - sentenza n. 45 del 7.12.2018

Processo tributario – Notificazioni telematiche – Documento PDF non firmato – Effetti

Ove l’Amministrazione fiscale decida di avvalersi della notifica via PEC, il documento trasmesso dovrà necessariamente recare l’estensione p7m, perché solo in questo caso ci si trova di fronte ad un vero e proprio documento informatico, immodificabile nel contenuto e certo, in quanto digitalmente firmato, nella provenienza (la CTR dà conto dell’esistenza di due diversi orientamenti: per il primo, la mancata sottoscrizione digitale dell’atto trasmesso telematicamente non lo priverebbe delle caratteristiche di immodificabilità e di sicurezza della comunicazione, in quanto le disposizioni del d.p.r. n. 68/2005 e le specifiche tecniche previste dal d.m. 2 novembre 2005, che disciplinano il servizio di posta elettronica certificata prevedono espressamente che il messaggio venga “imbustato” in un ulteriore messaggio, c.d. “busta di trasporto”, che il gestore provvederà a firmare digitalmente, operazione che risulta funzionale a “certificare” l’invio e la consegna del messaggio ed a garantirne l’immodificabilità da parte di terzi soggetti; la sentenza qui massimata aderisce invece al secondo orientamento, come sopra espresso, anche richiamando la sentenza della CTR Campania - Napoli n. 9464/2017).

Commissione tributaria regionale per la Puglia – Sez. IV – sentenza n. 3493 del 10.12.2018

Processo – Termine di impugnazione breve – Notifica a mezzo PEC della sentenza di primo grado prima dell’avvio del processo telematico nella Regione Puglia – Inammissibilità – Sussiste

La notifica della sentenza a mezzo PEC non produce il preteso effetto di far decorrere il termine breve di impugnazione nel caso in cui non è ancora operativo il processo tributario telematico. Dato che per la Regione Puglia il processo tributario telematico è stato attivato solo a partire dal 15 febbraio 2017, ne consegue che alla data del 5 gennaio 2017 la notifica tramite PEC della sentenza di primo grado deve ritenersi incapace di produrre l’effetto di far decorrere il termine breve d’impugnazione in quanto giuridicamente inesistente.

Commissione tributaria provinciale di Aosta – Sez. II – sentenza n. 92 del 13.12.2018

Processo tributario – Notificazioni telematiche – Valutazioni del giudice

In ordine alle procedure di notificazione degli atti processuali con modalità telematiche, il giudice tributario deve tendenzialmente privilegiare la considerazione del versante contenutistico delle questioni sottopostegli rispetto a quello formale, tanto più che il vorticoso, comprensibile accavallarsi della normativa volta ad allinearsi alle dinamiche di una realtà, quella telematica, in permanente sperimentazione, sfugge ad ogni irrigidimento.

Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – Sez. VII – sentenza n. 70 del 23.1.2019

Processo – Notificazioni – P.T.T. – Allegazione al messaggio di PEC di files con estensione “pdf” – Validità ed equivalenza delle firme digitali con le differenti estensioni “p7m” e “pdf”

Sono regolari e valide le notifiche di atti impositivi ed esecutivi eseguite attraverso l'allegazione, ai messaggi di Posta elettronica certificata inviati dall'ente al contribuente, di files aventi l'estensione “pdf” e non “p7m”, quindi, privi di firma digitale.

Il giudice si allinea alla tesi delle SS.UU. della Cassazione, secondo cui «Ne consegue che i motivi di appello proposti con riferimento alla questione della ritualità della notifica dell'intimazione di pagamento e delle prodromiche cartelle di pagamento, in quanto non contenenti l'estensione “p7m”, ponendosi in insanabile contrasto con detto principio, vanno rigettati e la pretesa fiscale deve ritenersi regolarmente e tempestivamente avanzata, senza che si sia verificata una qualche decadenza dal potere riscossivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, che l'appellante ha eccepito quale conseguenza della irregolarità di quelle notifiche”.

Commissione tributaria regionale per il Lazio – Sez. VII - sentenza n. 1085 del 26.2.2019

Accertamento – Ricorso notificato a mezzo PEC in data antecedente a quella d'avvio del processo telematico – Inammissibilità del ricorso – Sussiste

È inammissibile il ricorso tributario notificato a mezzo PEC in data precedente a quella di entrata in vigore del processo telematico nelle Commissioni tributarie provinciali e regionali del Lazio, con la conseguenza che la notifica deve soggiacere alle modalità classiche, stabilite dagli artt. 16 e 16-bis del d.lgs. n. 546/1992 (ossia a mezzo ufficiale giudiziario, consegna diretta all'ufficio, spedizione postale in plico senza busta, raccomandata con avviso di ricevimento).

Commissione tributaria provinciale di Udine – Sez. III – sentenza n. 83 del 7.6.2019

Notificazione del ricorso introduttivo del giudizio – A mezzo posta elettronica certificata – Successiva costituzione in giudizio – Mediante spedizione postale dei documenti di rito – Inammissibilità del ricorso – Sussiste

Laddove per la notifica del ricorso introduttivo del giudizio la parte si sia avvalsa dello strumento telematico è necessario che la successiva costituzione in giudizio sia effettuata con il deposito mediante il S.I.Gi.T. dei documenti di rito, derivandone in difetto l'inammissibilità del ricorso stesso.

ISBN 978-88-97361-14-5



9 788897 361145