

LA GUIDA

## Quando la Cassazione «guida» le verifiche

di **Antonio Iorio**

**A**l 1° gennaio 2016 solo presso le sezioni civili della Corte di cassazione erano pendenti oltre 100.000 procedimenti (104.561), dei quali 40.000 circa relativi al settore tributario. Si tratta di una mole impressionante di procedimenti cui si aggiungono quelli avviati nel corso del 2016. Già da questi numeri emerge chiaramente l'importanza che le pronunce della Corte assumono nel settore tributario: esse influenzano non solo le pronunce di merito delle commissioni provinciali e regionali ma condizionano in modo determinante l'attività degli uffici negli accertamenti.

In considerazione proprio di questa rilevanza, nella guida che segue viene effettuata una disamina delle questioni di maggiore e più diffuso interesse a beneficio sia dei contribuenti, sia di chi è chiamato ad assisterli, affinché possano essere ben noti gli orientamenti dei giudici di legittimità su problematiche così delicate. Peraltro anche nel 2016, così come avvenuto negli anni passati, sono intervenute varie volte le Sezioni unite per dirimere contrasti giurisprudenziali sorti in seno alla medesima sezione tributaria della Cassazione, o per esprimersi su questioni ritenute di massima importanza.

[Continua ► pagina 2](#)

DIRETTORE RESPONSABILE  
**Roberto Napolitano**

CAPOREDATTORE  
**Jean Marie Del Bo**

COORDINAMENTO  
**Giorgio Costa**

INSERTO A CURA DI  
**Luigi Illiano e Silvia Marzietti**

Chiuso in redazione il 17 Dicembre 2016



#ACCERTAMENTI #RETTIFICHECATASTALI #PRESCRIZIONE

# Il fisco 2016 e le sentenze

LE PRONUNCE PIÙ RILEVANTI DEL 2016

## Irap, black list e abuso I tributi a giudizio

- L'emolumento del sindaco aggira l'imposizione
- Contraddittorio a rischio se il controllo non è in sede
- Accertamenti catastali nulli senza adeguata motivazione



### ALL'INTERNO

#### IRAP/1

Niente imposta se il dipendente è «esecutivo»

**Giorgio Gavelli ► pagina 2**

#### IRAP/2

Incarichi societari fuori dal perimetro dell'imposizione

**Giorgio Gavelli ► pagina 3**

#### PRESCRIZIONE

Raddoppio dei termini quando si configura il reato tributario

**Laura Ambrosi ► pagina 4**

#### IVA

Detrazione indebita, l'onere della prova spetta al Fisco

**Sara Mecca ► pagina 6**

#### TUTELA DEL CONTRIBUENTE

C'è abuso del diritto solo se l'operazione non è «economica»

**Aquilanti e Carinci ► pagina 8**

#### ACCERTAMENTI

Tutti i limiti delle rettifiche all'imponibile

**Sara Mecca ► pagina 9**

#### PARADISI FISCALI

Costi black list: sanzioni operative fino al 2015

**Busatta e Miele ► pagina 10**

#### EQUITALIA

Per la riscossione la difesa può anche giocare d'anticipo

**Francesco Falcone ► pagina 12**

## L'Irap/1

IN STUDIO

# Il dipendente solo esecutivo «libera» dal versamento

## Serve l'intervento delle Sezioni unite per chiarire il ruolo del collaboratore familiare

Giorgio Gavelli

Il 2016 che sta per finire è stato un anno importante per l'Irap, e in particolare per quanto attiene all'esatta individuazione di chi è obbligato a versare il tributo e di chi, invece, può legittimamente chiamarsi fuori, in assenza del presupposto soggettivo.

Purtroppo, il legislatore ha rinviato ancora una volta al futuro la fissazione di parametri normativi, e le bozze di provvedimento circolate nel 2015 sono rimaste tali. Tuttavia, la Corte di cassazione, spesso a Sezioni Unite, ha colto l'occasione per dirimere alcune questioni che avevano trovato un approccio differente tra le varie sezioni tributarie, dettando principi che stanno già orientando il contenzioso di merito. Altre situazioni (come quella riguardante i professionisti che ricoprono anche incarichi societari) vanno definendosi, fornendo ai soggetti interessati una sorta di "bussola" con cui orientare i propri comportamenti dichiarativi. Tuttavia, non tutto è ancora stato chiarito, e a rendere più difficile le cose c'è il silenzio delle Entrate, restia ad emanare istruzioni per gli uffici nell'ottica dell'adeguamento ai principi sostenuti dalla Suprema Corte. Questo atteggiamento non fa che alimentare il contenzioso e mette i contribuenti di fronte ad atteggiamenti disomogenei a livello locale, con conseguenze inaccettabili sotto l'aspetto della certezza di diritto.

Ma vediamo, in questa pagina e nella successiva, quali sono state le sentenze di maggior rilievo del 2016 e quali sono le posizioni interessate.

### Dipendenti esecutivi

Più volte la Suprema Corte ha affermato che non ha alcuna rilevanza l'ammontare dei compensi dichiarati dal professionista o l'entità del reddito percepito, dovendo l'attenzione essere, invece, puntata sulla organizzazione dell'attività e sui costi sostenuti. A seguito della sentenza 9451/2016 delle Sezioni Unite, professionisti ed imprenditori sanno di poter escludere dal novero degli elementi decisivi anche il dipendente con funzioni meramente esecutive (come accade per la segretaria). In particolare, possono smettere di

versare i professionisti che, oltre a non impiegare beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, si avvalgono (anche in modo non occasionale) di un unico collaboratore che espliciti mansioni di segreteria cioè meramente esecutive (ordinanze 17342/2016, 18734/2016). L'indagine, di mero fatto, su quest'ultimo aspetto, dovrà presumibilmente basarsi sulle mansioni a cui il dipendente è addetto e sulla sua specializzazione in relazione alla specifica attività svolta dal professionista. Continuerà a versare l'Irap, ad esempio, l'ingegnere che ha alle proprie dipendenze un geometra, mentre potrà considerarsi non soggetto al tributo chi impiega una unica segretaria.

### Collaboratori familiari

Questo importantissimo principio è stato esteso anche al collaboratore dell'impresa familiare (ordinanza 17429/2016): le mansioni svolte, il numero e le qualifiche degli addetti costituiscono, anche in questo caso, i parametri su cui basarsi per la scelta. In questo caso, il dubbio da sciogliere, in sostanza, riguardava la possibilità di valutare autonomamente le mansioni svolte dal collaboratore, cioè se la richiesta prevalenza rendesse inutile tale valutazione, qualificando già di per sé stessa l'organizzazione.

Già da tempo la Corte aveva riconosciuto nell'impresa familiare una entità generalmente organizzata, assimilando a questi fini il collaboratore familiare al dipendente (pronunce 10777/2013, 1537/2014 e 22628/2014), «integrando la collaborazione dei partecipanti quel quid pluris dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore, o valore aggiunto, rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare». L'ordinanza 17429/2016 invece, come detto, assimila la posizione del collaboratore a quella del dipendente, consentendo l'analisi del ruolo assunto dal collaboratore nell'ambito dell'organizzazione dell'impresa. Va, tuttavia, rimarcato come non sempre la Cassazione sembra «rammentarsi» di questo principio. A sentenze che lo richiamano, infatti, si alternano pronunce che si limitano a ricordare l'orientamento più radicale (ordinanze 12616/2016 e 24060/2016), senza indagare sull'attitudine del collaboratore a fondare, nel caso specifico, il presupposto organizzativo. Forse, anche in questo caso, sarebbe di ausilio una sentenza a Sezioni Unite: l'oscillare dei giudici non aiuta certo alla riduzione del contenzioso.

### In sintesi

## 1 LA SENTENZA

Secondo la sentenza a Sezioni unite della Corte di Cassazione 9451/2016, in tema di imposta regionale sulle attività produttive, il presupposto dell'«autonoma organizzazione» richiesto dall'articolo 2 del Dlgs 446/1997 non ricorre quando il contribuente responsabile dell'organizzazione impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive

## 2 L'ORDINANZA

Secondo l'ordinanza 23586/2016, è errata la sentenza di secondo grado perché la Commissione, trascurando l'importanza del dato costituito dalla presenza di collaboratore familiare, ritenuto invece sintomatico in sé di quell'attività autonomamente organizzata necessaria ai fini dell'avveramento del presupposto dell'Irap, non si è in effetti conformata a tali principi di diritto espressi nell'ordinanza 17429/2016

## 3 LA CASSAZIONE

Con ordinanza 17671/2016 la Cassazione ha ribadito che anche una spesa consistente per un macchinario indispensabile per esercizio della professione può rilevarsi inidonea a significare l'esistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, tutte le volte in cui il capitale a tal fine investito non valga a rappresentare fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista ma risulti ad essa asservito per acquisto di attrezzatura connaturata e indispensabile dell'attività e come tale inidonea ad assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dall'attività intellettuale e/o dalla professionalità del lavoratore autonomo

**L'analisi.** Come gli interventi dei giudici di legittimità pesano su procedure e diritti soggettivi

## Segreto professionale più tutelato

► Continua da pagina 1

Tra queste merita senz'altro menzione - non fosse altro perché interessa direttamente i professionisti - la vicenda della violazione del segreto professionale esaminata nella sentenza 8587/2016. Il professionista per legge deve coprire le notizie (spesso anche delicate) riguardanti i propri clienti, pena la commissione di un delitto (articolo 622 Codice penale) punito con la reclusione fino a un anno o con la multa da 30 a 516 euro. La disciplina del segreto si ricava, sul piano generale, dall'articolo 200, del Cpp, secondo il quale i professionisti non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione della propria professione.

Può verificarsi che nel corso del controllo fiscale, alcune di queste informazioni riservate relative ai clienti, vengano a conoscenza dell'amministrazione finanziaria. Si pensi, ad esempio, al caso frequente di verifica durante la quale i controllori potrebbero ritenere importante esaminare i fascicoli cartacei o telematici dei clienti del professionista per poi riscontrare la regolare emissione di fattura per le prestazioni

eseguite, venendo così a conoscenza di problematiche di interesse del cliente estranee al controllo del professionista (rinvenimento di lettere, mail, e altro). Fermo restando che gli appartenenti all'amministrazione sono tenuti a loro volta al rispetto del segreto, è innegabile il rischio che alcune delle informazioni così acquisite possano poi essere utilizzate contro il cliente del professionista per effettuare anche nei suoi confronti un controllo.

In tali ipotesi, l'unica tutela consiste nell'eccepire il segreto professionale che impedisce sia l'esame dei documenti, sia l'acquisizione di notizie da parte dei terzi: i verificatori possono così procedere solo in seguito al rilascio dell'autorizzazione della Procura ovvero da parte dell'Autorità giudiziaria più vicina.

Fino alla pronuncia delle Sezioni unite, di fatto, il professionista nei confronti non erano rispettate tali garanzie, non aveva una concreta tutela, poiché occorreva impugnare l'accertamento successivo alla verifica dinanzi alla commissione tributaria. Ne conseguiva, che se per qualsivoglia ragione non era proposto ricorso tributario, la violazione delle

garanzie del professionista restava priva di ogni conseguenza.

Le Sezioni unite, con la citata sentenza del 2 maggio 2016 pur confermando la competenza piena ed esclusiva del giudice tributario, non solo sull'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche sulla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, compresa l'autorizzazione sull'opposizione del segreto professionale, hanno espressamente chiarito che se la verifica non sfocia in un atto impositivo ovvero quando tale provvedimento non sia oggetto di ricorso, l'autorizzazione in questione è autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario.

Secondo le Sezioni unite, infatti, la violazione del segreto professionale rappresenta una possibile lesione del diritto soggettivo del contribuente di non subire verifiche fiscali fuori dai casi previsti dalla legge.

Sussiste poi la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare. In altre parole potrebbe essere richiesto un provvedimento di urgenza al giudice per sospendere l'attività ritenuta lesiva.

Antonio Iorio

## L'Irap/2

SINDACI, AMMINISTRATORI E REVISORI

# Incarichi societari esclusi dal perimetro della tassazione

**I compensi sono esenti se si possono scindere da quelli complessivi**

PAGINA A CURA DI  
**Giorgio Gavelli**

■ Diversamente da quanto sostenuto dall'agenzia delle Entrate (risoluzione 78/E/2009), non è soggetta a Irap la quota di compensi del professionista derivanti dallo svolgimento degli incarichi di sindaco, amministratore e revisore ricoperti in società ed enti, a condizione che sia possibile scorporare tali introiti da quelli complessivi e dimostrare come tali attività siano svolte senza ricorrere ad una autonoma struttura organizzativa.

La giurisprudenza della Cassazione nel 2016, ha affrontato più volte questo tema, che trova declinazioni diversificate a seconda della modalità con cui è svolta l'attività professionale. Infatti, nella pratica si possono verificare le seguenti ipotesi:

- il professionista, titolare di uno studio "non organizzato", ricopre anche (o soprattutto) incarichi societari;
- il titolare di uno studio "organizzato" (ad esempio con diversi dipendenti) svolge anche attività di sindaco, revisore, amministratore, etc.
- il professionista, facente parte di uno studio associato, ricopre incarichi societari o giudiziali fatturandoli

con la propria partita Iva;

■ il professionista, facente parte di uno studio associato, ricopre incarichi societari o giudiziali fatturandoli con partita Iva dell'associazione professionale.

Se nel primo caso non vi sono dubbi circa la mancanza di soggettività ai fini del tributo regionale, per le altre ipotesi occorre approfondire l'indagine, con l'aiuto della giurisprudenza di Cassazione, la quale, proprio nel 2016, si è espressa più volte (si veda la scheda a lato).

### Quando scatta il rimborso

Particolarmente significativa è l'ordinanza 19327/2016, secondo la quale il componente di uno studio associato ha diritto al rimborso dell'Irap versata sui compensi percepiti per incarichi di controllo ed amministrazione ricoperti in società ed enti, fatturati nell'ambito della posizione personale, priva di dipendenti e di beni strumentali di rilievo. Secondo la Corte, il principio di attrazione nell'ambito del reddito di lavoro autonomo dei compensi percepiti dagli incarichi di sindaco, revisore, amministratore, commissario giudiziale e altri (tipico dell'Irpef) non si estende all'Irap. Per cui, anche il professionista non associato è ammesso a dimostrare che questi incarichi vengono svolti senza avvalersi della struttura organizzata con cui esercita la propria attività "tipica", purché sia possibile separare i relativi compensi netti dal totale (ordinanze 23104/2016 e 22138/2016). In questo caso, tuttavia, l'onere probatorio si estende alla distinta indivi-

### Irap e incarichi societari del professionista

La giurisprudenza della Cassazione

#### Commercialista in studio associato che fattura singolarmente gli incarichi di amministratore, sindaco e revisore

Nel caso in cui l'attività di amministratore, revisore e sindaco di società sia svolta singolarmente e separatamente da quella espletata all'interno dell'associazione professionale e senza ricorrere ad una autonoma struttura organizzativa, il presupposto impositivo è assente (Cassazione 19327/2016)

#### Commercialista con studio organizzato (anche associato) che svolge anche attività di sindaco e revisore senza avvalersi della struttura

Qualora gli incarichi societari vengano svolti senza l'utilizzo di particolari mezzi collaboratori, i compensi da essi derivanti sono esclusi dall'Irap, non potendo integrare il requisito dell'autonoma organizzazione la presenza di uno studio professionale presso il quale il professionista svolge la sua attività di commercialista (Cassazione 22138/2016, 4246/2016, 21228/2012, 27983/2011 e 19607/2010). Ciò anche nel caso di studio associato (Cassazione 20975/2016)

#### Avvocato o commercialista che svolge principalmente l'attività di amministratore e sindaco, con modesti beni strumentali e alcuni praticanti

Il tributo regionale non è dovuto per mancanza del presupposto soggettivo, non concorrendo a configurare l'autonoma organizzazione quella delle strutture nelle quali si opera (Cassazione 6418/2014, 12653/2009 e 8358/2008)

#### Commercialista o avvocato con studio organizzato e che svolge anche attività di commissario giudiziale, amministratore, sindaco, revisore

Il libero professionista, che opera come amministratore di società, sindaco, revisore o commissario giudiziale, non va soggetto all'Irap per la parte di ricavo netto che risulta da quelle attività, soltanto se dimostra di adempiere alla funzione senza ricorrere ad un'autonoma struttura organizzativa (Cassazione 23104/2016, 20386/2012, 20190/2012, 9411/2012, 15803/2011, 4959/2009 e 10594/2007). Tuttavia, se l'attività è unitaria e non sia possibile scorporare i compensi, a causa del mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente, il tributo resta dovuto (Cassazione 3434/2012)

duazione dei relativi compensi (e dei relativi costi).

### Attività strettamente personale

Dall'esame della giurisprudenza della Corte sul tema si possono trarre alcune riflessioni di portata generale. In primo luogo, il principio di diritto ora ribadito può estendersi anche ad altre attività svolte personalmente (e senza l'ausilio dell'organizzazione dello studio, eventualmente associato) da parte del professionista, quali quelle di consulente tecnico del Tribunale, arbitro, docente in corsi di aggiornamento e altro. In tutti questi casi, agendo in rimborso, il professionista dovrà dimostrare:

■ di non possedere individualmente quell'autonoma organizzazione che viene richiesta per il presupposto impositivo Irap;

che appare credibile che per le menzionate attività il professionista non si avvalga delle strutture dello studio organizzato (ad esempio senza personale disegretoria e l'uso di strumentazioni di cui il professionista singolo non ha la disponibilità). Va, comunque, osservato che, laddove il contenzioso non sorga da una richiesta di rimborso ma da un accertamento, è l'amministrazione a dover dimostrare che il professionista si avvale della struttura dello studio associato anche per le attività fatturate singolarmente. Come affermato dalla sentenza 20975/2016 anche lo studio associato può non versare l'imposta regionale sui compensi irraguardanti gli incarichi societari svolti da ciascun associato, laddove, per questi ultimi non venga utilizzata la struttura di servizi collegata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**La soluzione.** Con due sentenze delle Sezioni unite di quest'anno i dubbi sono stati definitivamente sciolti

## Studi associati e società semplici sempre alla cassa

■ Rientrano sempre nel presupposto soggettivo del tributo gli studi associati e le società semplici, mentre ne restano fuori i medici che esercitano nell'ambito della "medicina di gruppo". Con due sentenze delle Sezioni unite pronunciate quest'anno, alcuni nodi dell'Irap sembrano aver trovato una definitiva soluzione.

Per effetto della sentenza 7371/2016, non sfuggono all'Irap gli studi professionali associati, neppure se strutturati in forma di società semplice, non essendo ammessi a dimostrare l'insussistenza di una autonoma organizzazione, di per sé insita nella forma associativa con cui viene svolta l'attività professionale. Secondo le Sezioni unite l'unica possibilità concessa allo studio associato (o alla società sempli-

ce) è quella - pressoché impossibile, date le premesse - di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività. La sentenza richiama due passaggi normativi:

- l'articolo 2, comma 1, secondo periodo, del Dlg 446/1997, in cui si stabilisce che «l'attività esercitata dalle società e dagli enti» costituisce in ogni caso presupposto di imposta;
- l'articolo 3, comma 1, letterac), del medesimo decreto, secondo cui sono soggetti passivi le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni (articolo 5, comma 3, Tuir).

Per cui, con riferimento a questi soggetti, la natura giuridica prescelta costituisce ex lege presupposto dell'imposta regionale, con esclusione della necessità di accertare, caso per

caso, la sussistenza di una autonoma organizzazione. Difficilmente, a questo punto, potrà evitare di versare l'Irap la "società tra professionisti" (Stp) di cui all'articolo 10 della legge 183/2011, che svolge attività professionale in forma societaria. La pronuncia in esame fa seguito alla sentenza 7291/2016, con cui le Sezioni unite hanno anticipato gli stessi concetti, ma hanno respinto il ricorso delle Entrate perché oggetto di causa era la forma associativa della "medicina di gruppo" adottata da medici in convenzione con il Servizio sanitario nazionale (Dpr 270/2000), che la Cassazione considera non riconducibile alle società ed enti citati agli articoli 2 e 3 del decreto Irap.

Tornando agli studi associati, ha

destato sorpresa la risposta resa dal Governo, il 6 ottobre scorso, nel corso del question time in commissione Finanze (interpellanza protocollo 5-09636), in cui si sostiene che l'obbligo del tributo per tutti gli studi associati era priva di incertezze anche per il passato, essendo l'orientamento giurisprudenziale in tal senso ormai consolidato. Risultano diverse sentenze della Suprema Corte, precedenti a quella delle Sezioni unite, da cui si ricavava un principio contrastante (ex multis, pronunce 4578/2015, 1662/2015, 1575/2014 e 13570/2007), che lascia trasparire l'esistenza di una presunzione relativa («a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dalla sola attività dei singoli associa-

ti»). La risposta all'interpellanza termina ipotizzando l'individuazione di «possibili soluzioni idonee a contemperare l'esigenza dei contribuenti e le pretese erariali». Allo stato attuale, però, non si comprende quali possano essere queste soluzioni.

Sempre con riferimento alle sentenze del 2016, si può ricordare che la Cassazione ha riconosciuto l'esonero da Irap per l'avvocato che lavora stabilmente quale collaboratore presso un importante studio legale e, pur utilizzando la struttura dello studio, si limita a prestare al suo interno la propria opera di collaboratore (ordinanza 19325/2016). Stessa conclusione per il commercialista socio di società di revisione (ordinanza 17566/2016).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



## L'accertamento

### LA DISCIPLINA

# Sul raddoppio dei termini regime transitorio pro-Fisco

**Per la Cassazione non è necessario che sia stata effettuata la denuncia**

PAGINA A CURA DI  
**Laura Ambrosi**

■ A dieci anni dall'introduzione della normativa sul raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reato tributario vi sono ancora interpretazioni contrastanti sulla corretta applicazione di queste disposizioni nonostante un intervento molto incisivo della Corte di cassazione del 16 dicembre 2016 (sentenza n. 26037/2016). Il decreto legislativo 125/2015 sulla certezza del diritto e la successiva legge di Stabilità 2016 (che ne ha sancito l'abrogazione) non hanno contribuito a fornire chiarezza su un argomento così delicato.

Fermo restando che secondo alcuni giudici di merito la precedente normativa non può più trovare applicazione neanche per il passato (si veda l'articolo a fianco), circostanza invece esclusa dalla Cassazione, attualmente lo spartiacque è rappresentato dall'entrata in vigore del decreto sulla certezza del diritto (2 settembre 2015).

#### La precedente normativa

L'interesse a un'interpretazione certa di queste norme riguarda coloro che hanno contenziosi pendenti in quanto agli attuali accertamenti devono seguire le nuove regole. L'articolo 37, commi 24 e 25, del D.L. 223/2006 aveva previsto il raddoppio dei termini in presenza di una violazione fiscale che facesse scattare anche l'obbligo di denuncia per un reato tributario.

In sostanza la constatazione di reati tributari raddoppiava i termini di decadenza dell'accertamento che passava dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, all'ottavo anno, e dal quinto anno successivo, in caso di omessa presentazione, al decimo anno. Negli anni l'amministrazione ne ha fatto un uso abbastanza indiscriminato, ritenendo sempre e comunque operante tale raddoppio a prescindere dalla fondatezza della notizia di reato e dal suo inoltro all'Autorità giudiziaria.

#### Gli obblighi del giudice tributario

Sul punto è così intervenuta la Consulta con l'ordinanza n. 247 del 25 luglio 2011, la quale, pur rigettando la questione di legittimità costituzionale della norma sul raddoppio, per evitare un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato da parte dell'organo verificatore, volto esclusivamente a raddoppiare gli ordinari termini di accertamento, ha posto in capo al giudice tributario l'onere di riscontrare e verificare i presupposti dell'obbligo di denuncia. Dunque, il giudice investito dell'impugnazione deve considerare la ricorrenza dei seri indizi di reato, «accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento».

#### La giurisprudenza

I giudici di merito, in molti casi in adesione alla prescrizione della Corte costituzionale hanno vagliato i fatti costituenti reato legittimanti il raddoppio e ove ne hanno riscontrato l'infondatezza hanno dichiarato la nullità dell'accertamento per decadenza del potere del potere di rettifica. La Corte di cas-

sazione è recentemente intervenuta fornendo alcune interpretazioni non sempre univoche.

Così i giudici di legittimità hanno ritenuto che il raddoppio sia illegittimo:

- per le contestazioni Irap in quanto la normativa non riguarda tale tributo (sentenza 4775/2016);
- nei confronti del socio della società di persone non amministratore se la violazione contestata non supera le soglie penali e se l'Amministrazione non ha inoltrato la notizia di reato. Non è infatti trasferibile la responsabilità penale degli amministratori, ai soci estranei alla gestione (sentenza 26068/2015).

Tuttavia, sempre la Corte, con la sentenza n. 26037/2016, è stato precisato che il raddoppio dei termini si estende anche ai soci di società di persone in modo pressoché generalizzato. Inoltre la sentenza ha ritenuto, che il raddoppio dei termini si applichi anche al passato pur in assenza di denuncia penale. Rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato senza la necessità del materiale invio degli atti alla procura della Repubblica (16679/2016 e 26037/2016) e inoltre l'intervenuta prescrizione del reato non è di per sé stessa d'impedimento all'applicazione del termine raddoppiato (20043/2015).

Appare evidente che questo orientamento per quanto in linea con una rigorosa interpretazione letterale della norma al tempo vigente non tiene conto della pronuncia della Corte costituzionale in quanto non consentirebbe al giudice di merito di vagliare la fondatezza della notizia di reato. Non si considera poi che se i funzionari avessero omesso l'invio alla Procura della notizia di reato pur esistendone i presupposti si potrebbe configurare in capo ai funzionari stessi una condotta omissiva penalmente rilevante.

**Il quadro.** Fra riforma, legge di Stabilità 2016 e sentenze

## Slalom fra le regole per gestire il passaggio

■ La storia recente del raddoppio dei termini è caratterizzata da un succedersi di interventi normativi e giurisprudenziali.

Il decreto legislativo 128/2015 ha subordinato il raddoppio dei termini alla presentazione della denuncia entro la decadenza ordinaria.

#### Le regole del decreto 128

La norma aveva previsto anche un regime transitorio secondo il quale erano fatti salvi gli effetti degli atti già notificati al 2 settembre 2015, a prescindere dalla data di inoltro della notizia di reato.

Il decreto legislativo ha poi elencato specificamente gli atti per i quali sono fatti salvi gli effetti del previgente regime. Si tratta in particolare di:

- avvisi di accertamento;
- provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e quindi vi rientrano sia gli atti di contestazione, sia quelli di irrogazione delle sanzioni;
- altri atti impugnabili con i quali l'agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, si pensi, per tutti, al caso degli atti di recupero dei crediti di imposta;
- inviti a comparire previsti per il procedimento di adesione;
- Pvc, dei quali il contribuente ne abbia formale conoscenza.

Per tali atti, riferiti ad annualità ordinariamente decadute, in assenza di notizia di reato presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero del quinto in caso di omessa presentazione, l'amministrazione può beneficiare del raddoppio solo in presenza della duplice condizione che:

- ① siano già stati notificati/consegnati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo (2 settembre 2015);
- ② il successivo atto impositivo sia notificato entro il 31 dicembre di quest'anno.

La norma ha escluso tuttavia dal regime transitorio atti quali verbali di accesso e di controllo non ancora seguiti da Pvc, questionari, inviti a produrre documenti e altri atti comunque deno-

minati tipici dell'attività di ispezione e controllo (verbale di verifica, operazioni compiute) per i quali, quindi, valgono già le nuove regole.

Successivamente, l'articolo 1 della legge 208/2015, (Stabilità 2016) ha eliminato il raddoppio e ha allungato i tempi per la rettifica ai fini delle imposte dirette e dell'Iva.

Nella disposizione è stato previsto espressamente che per il passato (quindi fino al periodo 2015) valgono le vecchie regole sul raddoppio se la notizia di reato è stata inoltrata entro la scadenza ordinaria del termine di decadenza.

Alcune commissioni tributarie, sul punto, hanno fornito un'interpretazione favorevole al contribuente ritenendo, in estrema sintesi, che la norma transitoria di fatto ha abrogato le vecchie regole con la conseguenza che l'obbligo di denuncia entro gli ordinari termini vale anche per gli anni precedenti all'entrata in vigore del decreto sulla certezza del diritto.

#### La Cassazione

Secondo la Corte di cassazione (sentenze 16728/2016 e 26037/2016) invece, la disciplina transitoria, non può ritenersi abrogata, e quindi, è articolata su due piani:

① qualora gli avvisi di accertamento, sia pure relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non siano stati ancora notificati, si applicano le nuove disposizioni;

② qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dall'articolo 2 del decreto legislativo 128/15, non potendosi invocare il favor rei, non trattandosi di norme sanzionatorie, ma dei poteri di accertamento dell'ufficio.

In altre parole, secondo i giudici della Corte di cassazione, l'obbligo della notizia di reato entro determinati tempi, è stato introdotto solo recentemente e non è applicabile per il passato.

#### La più recente giurisprudenza

##### 01 | CASSAZIONE, N. 4775/2016

Illegittimo il raddoppio dei termini per le contestazioni Irap in quanto la normativa non riguarda tale tributo. La Suprema Corte, sul punto, ha affermato peraltro che la verifica sulla legittimità del raddoppio operato dall'Ufficio, è un accertamento di fatto che compete al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità.

##### 02 | CASSAZIONE, N. 26068/2015

Illegittimo il raddoppio dei termini di accertamento nei confronti del socio della società di persone non

amministratore se la violazione contestata non supera le soglie penali e se l'Amministrazione non ha inoltrato la notizia di reato. Non è infatti trasferibile la responsabilità penale degli amministratori, ai soci estranei alla gestione.

##### 03 | CASSAZIONE, N. 9974/2015

L'archiviazione penale non fa venir meno il raddoppio dei termini di decadenza ma il giudice tributario deve impedire che il raddoppio sia utilizzato in maniera distorta ossia comunicando notizie di reato

infondate al solo fine di beneficiare del più ampio termine. Il giudice di merito deve negare il termine lungo in ipotesi di denunce pretestuose, rivelatrici di un uso distorto dell'istituto.

##### 04 | CASSAZIONE, N. 26037/2016

È legittimo il raddoppio dei termini pur in assenza della denuncia penale: l'obbligo è stato infatti introdotto solo recentemente e non è applicabile per il passato. Esso, inoltre, si estende anche ai soci di società di persone.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Il contraddittorio

### REGOLE NON UNIFORMI

# Confronto con l'ufficio a rischio se il controllo è a «tavolino»

**Nella prassi regimi differenti in base al tributo e alle modalità della verifica**

PAGINA A CURA DI  
**Laura Ambrosi**

Le garanzie dei contribuenti sul contraddittorio preventivo, in attesa della pronuncia della Corte costituzionale interessata all'inizio del 2016 con ordinanza 763/1 dalla Commissione regionale di Firenze, rimangono ancora incerte, stante le differenti interpretazioni della Suprema corte anche a Sezioni unite.

#### La giurisprudenza

Il diritto al contraddittorio nel nostro ordinamento è espressamente previsto solo da alcune norme: gli uffici, di regola, solo per queste convocano il contribuente prima di emettere un atto nei suoi confronti. Secondo l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, invece, ogni cittadino ha diritto di essere ascoltato prima che nei suoi riguardi sia emesso un atto che possa incidere sul suo patrimonio, con la conseguenza che da questo principio emerge un generale obbligo di riconoscere il diritto al contraddittorio preventivo. La giurisprudenza di legittimità, intervenuta ripetutamente è ormai unanime circa l'applicazione dell'istituto in tutte le ipotesi di accesso presso i locali del contribuente. È il caso degli accertamenti emessi in seguito a verifica, per i quali occorre attendere almeno 60 giorni per l'emissione del provvedimento decorrenti dalla data di consegna del Pvc.

I dubbi restano per i controlli in ufficio (cosiddetti «a tavolino»). Nella penultima sentenza delle Sezioni unite (19667/2014) sembrava essersi risolta la questione, poiché era stato chiaramente affermato il principio secondo cui, per tutte le attività di controllo, è obbligatorio un confronto preventivo pena la nullità dell'atto impositivo (finanche come nel caso della pronuncia per il preavviso di ipoteca). In effetti, poteva sembrare la soluzione più ragionevole, al fine di non creare un'ingiustificata distinzione in base al tipo di controllo subito dal contribuente. Con la sentenza 24823/2015, l'alto consesso è giunto, invece, a conclusioni totalmente differenti: ha affermato che non esiste nel nostro ordinamento un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo non sia espressamente

previsto per legge. Si tratta, infatti, di un principio di derivazione comunitaria e pertanto applicabile solo ai tributi «armonizzati». Tuttavia, anche per questa ipotesi, perché operi la sanzione di nullità del provvedimento, occorre che il contribuente dimostri che in tale sede avrebbe concretamente potuto produrre elementi difensivi. In altre parole per verificare le conseguenze processuali degli accertamenti, che non sono stati preceduti dal contraddittorio preventivo, occorre valutare non solo se il controllo sia stato svolto in azienda o in ufficio ma, anche in quest'ultimo caso, se la rettifica riguardi un tributo armonizzato o meno.

#### Le conclusioni

Sul punto le Sezioni unite hanno precisato che a differenza del diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale non obbliga al contraddittorio endo-procedimentale, a pena di invalidità dell'atto. Ne consegue che in tema di tributi «armonizzati», quale è l'Iva, l'amministrazione è tenuta ad attivare il contraddittorio preventivo, a pena di nullità del provvedimento. A conferma di tale orientamento si segnala la pronuncia della Suprema Corte (ordinanza 20849/2016) in cui è stato precisato che se l'accertamento a tavolino riguarda l'Iva (nella specie indagini finanziarie), l'ufficio deve svolgere il contraddittorio preventivo, a nulla rilevando che non siano stati eseguiti accessi presso il contribuente. Esistono così due incredibili distinzioni, innanzitutto tra la tipologia di controllo adottata (se presso la sede o a tavolino) e poi se si tratti di tributo armonizzato o meno. Però, ciò significa creare due categorie di contribuenti: di serie A, i quali hanno diritto sia a ricevere copia del verbale conclusivo delle operazioni di verifica sia al contraddittorio preventivo; e di serie B i quali potranno scoprire delle pretese avanzate dall'Ufficio solo in seguito alla notifica dell'avviso di accertamento. Peraltro, per i controlli svolti in Ufficio, sussiste ancor di più l'esigenza di contraddittorio preventivo: durante le verifiche presso la sede, infatti, vi è una interlocuzione costante tra verificatore e verificato, attraverso la redazione dei verbali giornalieri nei quali il contribuente può far rilevare le proprie osservazioni ed anche attraverso la consegna del verbale conclusivo, che riepiloga i rilievi contestati. Al contrario nei controlli a tavolino, il contribuente potrebbe ricevere un accertamento esecutivo in «risposta» ad una produzione documentale.

A questo punto l'intervento della Consulta interessata appare necessario.

#### Le pronunce più interessanti

##### ORDINANZA 2879/2016

Il contraddittorio preventivo è necessario anche prima dell'iscrizione ipotecaria, poiché l'assenza viola il diritto di partecipazione garantito al contribuente dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. La decisione trascura l'ultima pronuncia delle Sezioni Unite in tema di contraddittorio e richiama la precedente decisione più favorevole al contribuente

##### SENTENZA 23037/2016

Se il contribuente ne denuncia la violazione il contraddittorio preventivo è obbligatorio prima dell'iscrizione ipotecaria anche se la norma non lo prevede. È poi il giudice tributario a dover valutare l'effettiva lesione dei diritti del contribuente

##### SENTENZA 21822/2016

Se è previsto il contraddittorio preventivo per la validità dell'accertamento, il giudice di merito deve verificare anche che l'Ufficio abbia concretamente reso possibile tale adempimento risultando irragionevole un termine troppo breve per rispondere

##### ORDINANZA 7598/2016

È illegittimo l'accertamento emesso prima dei 60 giorni anche se è stato svolto il contraddittorio durante l'adesione e non è motivo di urgenza l'imminenza del termine di decadenza anche se determinato da un tardivo invio del Pvc da parte della Gdf

**La garanzia.** Le Entrate devono attendere almeno 60 giorni dopo l'accesso

## L'accertamento-sprint è nullo

Per accertamenti preceduti da accessi che non hanno rispettato il termine dei 60 giorni, l'invalidità dell'atto impositivo è subordinata all'inesistenza di ragioni di urgenza di deroga al predetto termine. Va rilevato che per consolidato orientamento giurisprudenziale non rappresenta una causa di urgenza l'imminente scadenza del termine di accertamento, anche se determinato da un tardivo invio del Pvc da parte della GdF.

In tale pronuncia, peraltro, i giudici di legittimità hanno anche evidenziato che a nulla rileva il contraddittorio eventualmente svolto durante l'adesione. Alcune volte poi gli uffici, per evitare i 60 giorni che porterebbero alla decadenza del potere di rettifica, non consegnano un verbale conclusivo dell'attività svolta nonostante il controllo sia iniziato con un accesso. Su questo punto la Suprema Corte ha avuto modo di chiarire che se vi è stato l'accesso presso i locali aziendali le garanzie previste dall'articolo 12, comma 7, della legge 212/2000 devono essere rispettate a pena di nullità non rilevando la circostanza che successivamente il controllo sia proseguito negli uffici e non sia stato redatto verbale conclusivo o che tale atto abbia assunto le denominazioni più differenti (operazioni compiute, verifica, ecc) e non Pvc. Appare quindi

pacifico che in presenza di controllo iniziale presso la sede del contribuente, il mancato rispetto dei 60 giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo comporti la sua invalidità.

Ai fini del rispetto del diritto di contraddittorio, vale la data di emissione dell'atto e non della sua consegna al contribuente. Infatti la Suprema Corte (ordinanza 5361/2016) ha ri-

#### IL PRINCIPIO

Per consolidato orientamento giurisprudenziale, l'imminente scadenza del termine di controllo non rappresenta una causa di urgenza

tenuto che l'avviso di accertamento «emesso» prima dei 60 giorni, è illegittimo anche se è stato notificato oltre tale termine. Ai fini del rispetto del diritto di contraddittorio, rileva l'emissione dell'atto (data) e non la consegna al contribuente.

Anche con questa pronuncia i giudici hanno giustificato l'obbligatorietà del contraddittorio, solo in caso di accesso. Se il contribuente ne denuncia la violazione, il contraddittorio preventivo è obbligatorio prima

dell'iscrizione ipotecaria anche se la norma non lo prevede. È poi il giudice tributario a dover valutare l'effettiva lesione dei diritti del contribuente (Cassazione sentenza 23037/2016). Nella specie la vicenda riguardava un'iscrizione di ipoteca da parte di Equitalia sui beni di un contribuente a seguito del mancato pagamento di alcune cartelle.

In particolare la Suprema Corte (sentenza 21822/2016) ha chiarito che se è previsto il contraddittorio preventivo per la validità dell'accertamento, il giudice di merito deve verificare anche che l'ufficio abbia concretamente reso possibile tale adempimento risultando irragionevole un termine troppo breve per rispondere.

Nella specie un invito a comparire al contribuente gli concedeva solo 4 giorni lavorativi per rispondere e produrre la documentazione, la ristrettezza di tale termine, di fatto rendeva impossibile la concreta instaurazione del contraddittorio.

Secondo la Cassazione è necessaria la verifica da parte del giudice di merito della rituale attivazione del contraddittorio con il contribuente, poiché nell'ipotesi di accertamento standardizzato tale preliminare fase è a pena di nullità.



## L'Iva/1

FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

# Frodi, il Fisco deve dimostrare che la detrazione è «indebita»

**Il contribuente si può difendere provando di essere in buona fede**

PAGINA A CURA DI  
**Sara Mecca**

Qualora l'amministrazione contesti ad un contribuente il diritto alla detrazione Iva in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni, è onere della medesima amministrazione provare che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere - in base ad indizi idonei ad avvalorare il sospetto - che l'operazione era in realtà inserita in un meccanismo di evasione dell'Iva. È poi onere del contribuente dimostrare, anche in via alternativa, di essere stato in "buona fede" e cioè di non essersi trovato - utilizzando la diligenza esigibile dall'operatore accorto in relazione alle circostanze - nella situazione oggettiva di poter conoscere il carattere fraudolento delle operazioni e dei soggetti coinvolti, oppure di non essere stato in grado di superare l'ignoranza circa la fittizietà dei soggetti.

È questo l'orientamento più recente della Cassazione in tema di fatture soggettivamente inesistenti (sentenze 9608/16, 6864/16 e 2630/16), che è necessario tener presente per evitare spiacevoli sorprese, a distanza anche di anni da quando sono state compiute le operazioni.

## Nozione e normativa

Di sovente l'amministrazione finanziaria scopre che - a fronte di operazioni realmente avvenute (cessioni di beni o prestazioni di servizi) - il cedente o il prestatore non hanno la struttura idonea per effettuare l'operazione fatturata o ancora, a seguito di alcune operazioni, scompaiono e non adempiono ai principali obblighi fiscali (dichiarazione, versamento). Si parla, così, di fatture soggettivamente inesistenti, in quanto l'operazione è effettivamente avvenuta, ma tra soggetti diversi da quelli indicati nella documentazione. Proprio in virtù della reale effettuazione dell'operazione, l'articolo 8 del Dl 16/2012 ha riconosciuto la deducibilità del costo relativo a fatture soggettivamente inesistenti. Il Fisco, tuttavia, il più delle volte contesta l'indebita detrazione dell'Iva, anche all'acquirente del servizio, o dei beni.

A fronte di queste contestazioni in materia di Iva corrisponde, in genere, lo stupore del contribuente

acquirente, il quale è solito rappresentare di non conoscere, né di poter avere notizie, circa la correttezza e l'onestà del venditore o prestatore, ma di aver effettivamente ricevuto la cessione di beni, o la prestazione e di averla regolarmente pagata.

Alla luce della costante giurisprudenza europea e della Cassazione, la detraibilità dell'Iva è collegata alla prova della "buona fede" da parte del cessionario. In sostanza, per poter detrarre l'Iva relativa a fatture soggettivamente inesistenti, il contribuente deve provare di non aver avuto consapevolezza della falsità delle fatture (buona fede per l'appunto), attraverso una serie di elementi e circostanze che consentano di poterne escludere la sua conoscenza e conoscibilità.

## L'onere probatorio

La questione più rilevante e dibattuta riguarda proprio la ripartizione dell'onere della prova tra Fisco e contribuente, in queste ipotesi.

Dopo alcune iniziali pronunce della Cassazione, che imponevano l'onere probatorio in capo all'amministrazione, seguite da numerose pronunce di merito, occorre ora prendere atto della modifica di tale orientamento. La Corte infatti è ormai pressoché unanime nel ritenere che, qualora l'Erario contesti al contribuente

## Gli indizi di buona fede

### Da cosa si può evincere la buona fede

- Effettiva esistenza nel cedente di una efficiente ed adeguata struttura operativa (locali e strumenti idonei, presenza di titolari e/o dipendenti)
- Capacità dell'impresa cedente di fornire autonomamente i beni acquistati
- Utilizzo di mezzi di pagamento tracciabili (bonifici, assegni)
- Valutare la presenza nel cedente di indici di capacità commerciale (clientela qualificata, pubblicità, o rilevante giro di affari)
- Dimostrare di non aver ottenuto alcun vantaggio o beneficio economico dalla eventuale frode cui ha partecipato il venditore (beni a prezzi inferiori, ristorno di pagamenti fatti per contanti)
- È opportuno dotarsi e procedere alla conservazione della copia degli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione (contratti stipulati con il venditore, scambio di mail, trattative)

l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, è onere del contribuente dimostrare la propria buona fede. In mancanza di tale prova, l'ufficio può procedere legittimamente a recuperare l'Iva indebitamente detratta.

In buona sostanza, la giurisprudenza è concorde nel sostenere che solo l'imprenditore che abbia adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione posta in essere non faccia parte di una frode, deve poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione, senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte.

Ne consegue che, se l'amministrazione sospetta dell'operazione indicata in fattura, ma soprattutto della veridicità del fornitore, per detrarre l'Iva il contribuente deve provare la "buona fede" del proprio comportamento.

Il giudice del merito, dunque, è chiamato a valutare non solo se il contribuente fosse consapevole della fittizietà del soggetto prestatore o cedente (buona fede), ma anche se, in base alla diligenza dell'accorto operatore, poteva conoscere il contesto illecito dell'operazione e, dunque, fosse in qualche modo coinvolto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**La strategia difensiva.** Possibile produrre mezzi di pagamento tracciabili e prospetti contabili

# Sede sociale e documenti per la controprova

In presenza di fatture soggettivamente inesistenti, i documenti che recano l'intestazione del presunto cedente, nonché i pagamenti a saldo delle forniture ricevute effettuati con assegni bancari non trasferibili, sono un valido elemento per provare la buona fede del cessionario. È questo il principio affermato dalla Cassazione con la sentenza 2609/2016.

I giudici ricordano che spetta al contribuente dimostrare la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione di cui alla fattura, con quella in concreto realizzata, ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente.

Nel caso di specie, il coinvolgimento del contribuente nella vicenda evasiva era negato sulla base delle congiunte circostanze che le fatture recassero l'intestazione

della Snc fornitrice e che i pagamenti a saldo delle forniture ricevute erano stati effettuati con assegni bancari non trasferibili, rilasciati in favore di quest'ultima. Elementi entrambi idonei a provare la buona fede del cessionario.

Occorre evidenziare che la buona fede comporta la convinzione di un soggetto di agire in maniera corretta, nel sostanziale rispetto delle regole, anche non scritte. Implica quindi l'assenza della consapevolezza del danno che eventualmente si sta procurando ad al-

## CONDOTTA ATTENTA

Secondo la Corte sussiste un obbligo di diligenza sostanziale nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente

tri, o del fatto che si sta contravvenendo a - o aggirando - le regole. Corrisponde, in buona sostanza, all'agire di un soggetto che non intende ledere nessuno, né ha un minimo sospetto che il suo comportamento possa essere lesivo.

Tuttavia, per provare la propria buona fede, il contribuente non può limitarsi alla sola esibizione dei mezzi di pagamento, o dei documenti contabili, in quanto viene ritenuto che sono riscontri regolarmente posti in essere da coloro che intendono perpetrare una frode, proprio per non destare particolari sospetti.

## La Cassazione

La Corte di Cassazione e la Corte di Giustizia hanno fornito alcuni suggerimenti da tenere ben presente per la valutazione della sussistenza della buona fede. In linea

generale, oltre ad esibire i documenti contabili (che di per sé non legittimano la detrazione), è necessario dimostrare che i predetti documenti provengano da un soggetto realmente esistente. È importante quindi provare l'esistenza della sede sociale, di locali adibiti all'impresa e che quest'ultima abbia titolari e/o dipendenti.

Ancora è utile dimostrare che l'acquirente non ha ottenuto alcun vantaggio o beneficio economico dalla eventuale frode cui ha partecipato il venditore (beni a prezzi inferiori, ristorno di pagamenti fatti per contanti). A tal fine conviene sempre utilizzare modalità di pagamento tracciabili (assegni, bonifici).

In sostanza, secondo la Corte sussiste un obbligo di diligenza sostanziale nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del

soggetto cedente, senza pretendere ovviamente un dovere di accurata indagine, ma fondandosi su elementi obiettivi che non possono sfuggire ad un imprenditore onesto e mediamente accorto (assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale, mancanza di pubblicità o giro di affari).

L'assoluzione in sede penale supporta la buona fede. La Cassazione ha evidenziato (sentenza 21966/15) che l'assoluzione in sede penale dell'amministratore della società che accerti il mancato coinvolgimento della contribuente nella frode Iva commessa dai fornitori, è un valido elemento di prova, nel processo tributario, per sostenere la buona fede e dunque consentire la detraibilità dell'Iva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## L'Iva/2

### IL RECUPERO

# La dichiarazione omessa non «blocca» il credito

**L'infrazione è superabile se si forniscono le informazioni necessarie**

PAGINA A CURA DI  
**Laura Ambrosi**

Il contribuente ha diritto a recuperare il credito Iva discendente dalla dichiarazione omessa se dimostra che deriva da acquisti effettuati nell'ambito dell'attività di impresa e come tali detraibili.

L'agenzia delle Entrate, in ogni caso, può contestare anche direttamente con l'iscrizione a ruolo, una dichiarazione che riporta un credito derivante da una precedentemente omessa, poiché rientra nei controlli formali consentiti dalla norma.

Ad affermare questi principi sono state due importanti sentenze delle Sezioni unite della Corte di cassazione, pronunciate nel 2016 che risolvono questioni ampiamente dibattute.

#### Credito Iva

Con la sentenza 17757/2016, l'alto consesso ha affrontato l'ipotesi in cui il contribuente vanta un credito Iva discendente da una dichiarazione omessa.

Le Sezioni unite hanno innanzitutto ripercorso le modifiche normative e richiamato l'orientamento della giurisprudenza comunitaria. Il fatto costitutivo del rapporto tributario con il fisco è ravvisato dall'effettività e liceità dell'operazione, così che obblighi di registrazione, dichiarazione e simili hanno una funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata cioè ad agevolare i controlli dell'amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta. L'esercizio alla detrazione va quindi tutelato in misura sostanziale ed effettiva.

L'amministrazione finanziaria negli ultimi tempi, ha modificato il proprio orientamento consentendo al contribuente che ritiene il proprio credito Iva non dichiarato comunque fondato e spettante, di attestarne l'esistenza mediante la produzione di idonea documentazione (registri Iva, liquidazioni, fatture, ecc).

Le Sezioni unite, in proposito, richiamando i principi comunitari,

ri, chiariscono che per la detraibilità dell'imposta occorre che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

Si tratta, in effetti, di una prassi già seguita dagli uffici (circolare 34/2012 e 21/2013) anche se non ancora immune da alcune criticità su profili procedurali e sanzionatori.

#### Omessa presentazione

L'omessa presentazione della dichiarazione Iva dalla quale sarebbe scaturito un credito diventa così una violazione formale di valenza probatoria, con la conseguenza che l'infrazione diviene emendabile laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il contribuente ha diritto alla predetta detrazione.

È stato così conclusivamente affermato il principio secondo cui la neutralità dell'Iva comporta che pur in mancanza della dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta sia riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente dimostra tutti i requisiti sostanziali per la detrazione e quindi che si tratti di acquisti finalizzati ad operazioni imponibili. In tale contesto, le Sezioni unite hanno precisato che l'amministrazione finanziaria può correggere il credito derivante da una dichiarazione omessa, anche attraverso il controllo automatizzato.

Con altra sentenza, sempre le Sezioni unite (17758/2016), hanno chiarito che nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione annuale è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguente emissione di cartella di pagamento poiché è legittima la procedura del controllo automatizzato.

Si tratta, infatti, di un riscontro che non interviene sulla posizione sostanziale ed è scevro da profili valutativi o estimativi. È una mera attività esecutiva con la quale l'ufficio finanziario si limita a riscontrare la correttezza della dichiarazione presentata anche rispetto ai dati e notizie presenti nell'anagrafe tributaria.

Tale procedura può quindi legittimamente innescare l'azione del fisco, poiché al contribuente è sempre garantito il diritto di difesa, atteso che nel successivo giudizio potrà far valere il proprio credito dimostrando la sussistenza dei requisiti sostanziali.

#### Le fasi

**1**  
QUANDO

Il contribuente può detrarre il credito discendente dalla dichiarazione omessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo periodo successivo a quello in cui il diritto è sorto

**2**  
COME

Il credito da dichiarazione omessa si può utilizzare in compensazione ovvero richiesto a rimborso. Normalmente in sede di controllo automatizzato, le Entrate rilevano l'irregolarità con avviso bonario ovvero con la cartella di pagamento

**3**  
PROVA

Dopo la notifica del provvedimento dell'amministrazione, si potrà in sede di contraddittorio con l'ufficio dimostrare la sussistenza dei requisiti sostanziali della spettanza del credito attraverso la produzione delle fatture di acquisto e di vendita

**4**  
GIUDIZIO

Nell'ipotesi in cui l'ufficio non annulli la pretesa, il contribuente potrà far valere il proprio diritto anche in sede contenziosa. In tale ipotesi sarà il giudice a dover valutare le prove della sussistenza dei requisiti

**In giudizio.** Basta produrre le fatture di acquisto o di vendita oggetto dell'irregolarità

## Il diniego si impugna in 60 giorni

Le Sezioni unite in sintesi hanno confermato che il credito Iva discendente da una dichiarazione omessa può essere comunque "recuperato" dal contribuente e ciò anche in sede contenziosa.

Si tratta, in effetti, di una prassi già seguita dagli Uffici (circolari 34/2012 e 21/2013) anche se non ancora immune da alcune criticità su profili procedurali e sanzionatori.

La perplessità principale è legata alla prova ed al momento in cui il contribuente la deve fornire. Secondo le Sezioni Unite tale credito può essere riconosciuto in sede di contraddittorio e/o di contenzioso sulla cartella, dimostrando la sussistenza dei requisiti sostanziali.

#### Il contraddittorio con l'ufficio

Il disconoscimento di un credito derivante da una dichiarazione omessa avviene, normalmente, attraverso il controllo automatizzato. L'amministrazione, infatti, non riscontrando l'esistenza in anagrafe tributaria del credito compensato o riportato a nuovo, lo "elimina" automaticamente. Il contribuente, quindi, dinanzi alla notifica di tale atto o della conseguente cartella, può documentare la sussistenza sostanziale del proprio diritto fornendo all'ufficio competente gli elementi necessari a tal fine.

Nell'ipotesi in cui in sede di contraddittorio con l'ufficio non venga riconosciuto il credito, occorre impugnare il provvedimento entro 60 giorni dalla notifica. Nel ricorso, il

contribuente dovrà documentare la correttezza del credito utilizzato o riportato al fine di fornire al giudice gli elementi necessari affinché possa riscontrare la sussistenza dei predetti requisiti sostanziali.

Le Sezioni Unite, in proposito della dimostrazione a carico del contribuente, hanno innanzitutto richiamato i principi della giurisprudenza comunitaria secondo i quali una volta che l'amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per dimostrare la sussistenza dei requisiti sostanziali, non può imporre condizioni supplementari ai fini della detraibilità dell'imposta. I requisiti sostanziali sono soddisfatti, secondo la sesta direttiva, da acquisti effettuati da un soggetto passivo destinati a proprie operazioni imponibili.

In concreto, pare che il soggetto possa dimostrare la spettanza del credito producendo le fatture di acquisto e di vendita e ciò anche se siano state commesse irregolarità nella registrazione delle stesse.

Le Sezioni Unite hanno rilevato che la norma nazionale non contrasta con i principi comunitari, laddove imponga un termine entro cui esercitare il proprio diritto. Più precisamente, il contribuente può detrarre il credito Iva entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto. Va da sé che il contribuente che abbia utilizzato

(perché riportato a nuovo ossia compensato) entro tali termini il credito derivante dalla dichiarazione omessa, ha rispettato le previsioni normative, a nulla rilevando che la dimostrazione dei requisiti sostanziali avvenga in un momento successivo.

#### Le sanzioni

L'Agenzia, anche nell'ipotesi in cui riconosca la sussistenza del diritto di credito, è ferma nel ritenere applicabili le sanzioni nella misura del 30%, oltre agli interessi. Le Sezioni unite, sul punto, non si sono pronunciate, limitandosi ad affermare che «resta in disparte la questione della quantificazione delle sanzioni per l'omessa dichiarazione che sono pur sempre dovute coi peculiari criteri di scomputo di cui all'articolo 5» del Dlg 471/97.

Tale norma prevede che nel caso di omessa presentazione si applica la sanzione dal 120 al 240% dell'ammontare del tributo dovuto, con un minimo di 250 euro. È altresì precisato che per determinare l'imposta dovuta vanno detratti tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni.

Pare così di comprendere che in simili violazioni, l'Agenzia dovrebbe applicare tale sanzione e non quella prevista per gli omessi versamenti, come accade attualmente.



## La tutela dei contribuenti

IL REGIME

## Abuso del diritto se l'operazione è senza «sostanza» economica

Ma spetta all'amministrazione provare in prima battuta l'aggiramento

PAGINA A CURA DI  
Federico Aquilanti  
Andrea Carinci

■ A più di un anno dall'entrata in vigore della nuova clausola generale antiabuso, di cui all'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, si può ritenere che le aspettative riposte sulla riforma siano rimaste deluse. Chi si aspettava un impiego diffuso di questo regime ha dovuto infatti ricredersi, in quanto, fino ad ora, questo "nuovo" strumento appare scarsamente, o per nulla, utilizzato dall'Agenzia delle entrate. Più di ogni indagine, a tradire la riluttanza o forse la difficoltà che l'Amministrazione sta incontrando a metabolizzare la novità è del resto l'assenza di una posizione ufficiale sul tema: ad oggi manca ancora, infatti, una circolare dell'Agenzia sul tema. In qualche modo, però, a chiarire i confini applicativi della norma ci sta pensando la giurisprudenza. Al riguardo, va subito rilevata una naturale continuità della giurisprudenza in tema di abuso del diritto con quella sull'articolo 37-bis Dpr 600/73. Del resto, larga parte dei contenziosi hanno riguardato l'applicazione dell'articolo 37-bis divenuto, in corso di causa, articolo 10-bis dello Statuto. Nonostante questo, i primi pronunciamenti incominciano a cogliere anche talune novità, sebbene se non si sa quanto consapevolmente.

## L'assenza di sostanza economica

Si è così affermato che ai fini della sussistenza di una fattispecie abusiva occorre che l'operazione censurata sia priva di sostanza economica, da valutarsi sulla base della finalità perseguita dall'operazione stessa (Ctp Vicenza 735/02/2016). Sennonché, il nuovo articolo 10-bis è chiaro nel prevedere l'onere della prova in ordine all'assenza di sostanza economica in capo all'Amministrazione finanziaria e, solo una volta che questa abbia assolto a tale onere, a gravare il contribuente della dimostrazione di valide ragioni economiche utili a giustificare, comunque, l'operazione. Ebbene, al di là del caso concreto, questo delicato riparto dell'onere della prova non sembra ancora adeguatamente metabolizzato.

Maggiore consapevolezza, invece,

si registra con quelle sentenze che hanno escluso l'abuso nel caso di legittimo risparmio di imposta, che si realizza laddove il contribuente adotta percorsi giuridici cui il sistema accorda espressamente un trattamento fiscale più favorevole rispetto ad altri equivalenti per effetti economici e/o giuridici. Se è il sistema stesso ad offrire un'alternativa fiscalmente più vantaggiosa, difatti, la scelta del contribuente di avvalersene non può essere censurata, anche laddove tale scelta sia motivata esclusivamente da ragioni fiscali (Ctp Ancona 1736/01/2016). La Cassazione, dal canto suo, confermando il proprio orientamento formatosi in costanza dell'articolo 37-bis, ha ritenuto che è ravvisabile un'ipotesi di abuso/elusione nell'operazione economica qualora il suo elemento predominante ed assorbente sia lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di date operazioni non opera nel caso in cui le stesse possano spiegarsi altrimenti che con il solo intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire ad un dato risultato fiscale (Cassazione 10458/2016).

## Distinzione tra abuso ed evasione

L'altro elemento che emerge dalla giurisprudenza riguarda la distinzione tra abuso ed evasione. A tale riguardo l'articolo 10-bis è chiaro nel tracciare un netto confine tra abuso ed evasione, escludendo l'abuso in presenza di vantaggi fiscali che possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. Si tratta di una distinzione fondamentale, dal momento che, per effetto dell'esclusione dell'abuso da ogni rilevanza ai fini dei reati tributari, le fattispecie che non vi ricadono, in quanto di evasione, tornano ad essere suscettibili di sanzione penale. E la più recente posizione della Cassazione è nel senso di circoscrivere la rilevanza penale alle «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» ex articolo 1, lettera g-bis) del Dlgs 74/2000. Restano pertanto estranee alla fattispecie penale le operazioni meramente abusive, nelle quali viene adottato uno schermo negoziale allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale che, pur indebito, è ottenuto con un'operazione economica effettiva e reale, con flussi finanziari e con trasferimento di diritti parimenti effettivi (Cassazione 48293/2016).

## I punti chiave

## 01 | IL VANTAGGIO INDEBITO

Diverse sono le indicazioni che già si possono trarre dalla giurisprudenza in tema di abuso del diritto. Nel segno della continuità con l'articolo 37 bis, in particolare, si collocano quelle pronunce che riconoscono la sussistenza di una fattispecie abusiva quando l'operazione censurata risulta priva di sostanza economica, da valutarsi sulla base della finalità perseguita dall'operazione stessa. Semmai, non appare ancora metabolizzata la nuova regola sul riparto dell'onere della prova, che

accolla all'Agenzia l'onere di dimostrare l'assenza di sostanza economica, l'aggiramento ed il vantaggio indebito, lasciando al contribuente, del caso, la prova delle valide ragioni economiche in grado di giustificare l'operazione

## 02 | RISPARMIO LEGITTIMO

Colgono invece la novità dell'articolo 10-bis quelle pronunce che hanno correttamente escluso l'abuso del diritto nel caso di legittimo risparmio di imposta, che si realizza laddove il contribuente adotta percorsi giuridici

cui il sistema accorda espressamente un trattamento fiscale più favorevole rispetto ad altri equivalenti per effetti economici e/o giuridici. Infine, ancora nel segno di una puntuale applicazione della nuova disciplina è quella giurisprudenza che esclude l'abuso in presenza di una vera e propria evasione d'imposta; e questo, in particolare, ai fini della delimitazione dell'ambito di applicazione delle norme penali tributarie, circoscritto alle «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» ai sensi dell'articolo 1, lettera g-bis) del Dlgs 74/2000

Il caso. La norma non opera solo in casi specifici come interpello e rimborso

## Test «vantaggio» anche in dogana

■ L'abuso del diritto torna applicabile anche in materia doganale; è questa la conclusione che si ritrae dalla giurisprudenza della Corte di cassazione (Cassazione 35575/2016). Si tratta di una conclusione che esige talune precisazioni. Che si tratti di una conclusione in qualche modo imposta consegue da un duplice ordine di considerazioni: da un lato, dalla portata di clausola generale, applicabile a tutti i tributi, riconosciuta all'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti (Cassazione 40272/2015); dall'altro, dall'assenza nel Codice doganale dell'Unione di una norma antiabuso, che finisce per demandare ai singoli Stati membri l'adozione delle soluzioni più idonee a contrastare il fenomeno.

## L'intreccio delle norme

Così, nonostante che la disciplina doganale sia di competenza esclusiva dell'Unione europea, nel senso che l'intera materia è regolata dal diritto europeo, diviene inevitabile riconoscere nell'ordinamento italiano all'articolo 10-bis la funzione di norma anti-abuso in materia doganale. Del resto, l'applicazione alla materia doganale di tale norma trova un preciso riscontro positivo. L'articolo 1, comma 4 del Dlgs 128/2015, nel prevedere che la norma antiabuso non opera in materia doganale limitatamente a taluni profili procedurali (l'interpello del contribuente, le modalità di accertamento, le richieste di chiarimenti, la riscossione, il rimborso, dove continuano ad applicarsi il Dlgs 374/1990, articoli 8 e 11, e la normativa doganale dell'Unione europea), implicitamente la rende applicabile per tutto il resto. Semmai, la matrice spiccatamen-

te europea dei tributi doganali prescrive di vedere comunque nel diritto dell'Unione e, qui, nella giurisprudenza della Corte di giustizia il primo parametro con cui intendere la formula dell'articolo 10-bis. Le indicazioni che promanano dalla Corte di giustizia sono nel senso per cui, affinché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalla normativa di riferimento, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione si

## DI PAESE IN PAESE

La regolamentazione comunitaria lascia l'entità della sanzione alla discrezionalità degli Stati

mostra contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve anche risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è volto essenzialmente all'ottenimento di un vantaggio fiscale (C-419/14; C-255/02). Si tratta, con ogni evidenza, di soluzioni che possono essere agevolmente ricondotte alla clausola anti-abuso di cui all'articolo 10-bis, come conferma la giurisprudenza che, nel ritenere applicabile detta clausola alla materia doganale, ha precisato che l'abuso è integrato da tre presupposti: ❶ l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; ❷ la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;

❸ la circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione (Cassazione 35575/2016). Un'ultima precisazione che il tema dell'abuso riferito alla materia doganale impone attiene alla sanzionabilità della condotta abusiva. Sul punto, la normativa europea lascia agli Stati membri completa discrezionalità in ordine all'applicazione o meno della sanzione amministrativa e penali alle fattispecie di abuso. Questo, però, a condizione che tali sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive (regolamento 912/2013). Allo stato attuale, difatti, manca ancora una disciplina sanzionatoria doganale uniforme a livello europeo (e la proposta di direttiva sul quadro giuridico dell'Unione relativo alle infrazioni e alle sanzioni doganali Com (2013) 884 è ancora in alto mare).

## Irrelevanza penale

Può così trovare applicazione anche in materia doganale l'articolo 10-bis che, nel prevedere l'irrelevanza penale della condotta abusiva, tiene comunque ferma la sanzionabilità della stessa sul piano amministrativo. Al riguardo, semmai, il problema si può porre con la giurisprudenza nazionale che ha spesso ricondotto l'indebita fruizione di esclusioni e/o agevolazioni daziarie alla fattispecie criminosa del contrabbando (Cassazione 4950/2007). L'applicazione del 10-bis sollecita, infatti, un radicale ripensamento, connaturato all'azione stessa di abuso, che impone di distinguere nettamente le ipotesi di aggiramento della norma (abuso) da quelle di sua violazione (contrabbando).



## I redditi «stimati»

IL METODO

# L'imponibile si ridetermina attraverso le «presunzioni»

**La controprova che viene fornita dal contribuente si può basare su elementi di fatto**

PAGINA A CURA DI  
**Sara Mecca**

■ A fronte della dichiarazione del contribuente, l'ufficio può rettificare in aumento l'imponibile attraverso metodi diversi. In particolare, l'accertamento induttivo (articolo 39, comma 2, Dpr 600/73) consente agli uffici di determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

### La giurisprudenza

Sul tema diverse sono state le pronunce della Cassazione che hanno chiarito l'ambito di applicazione di questa tipologia di accertamento. In linea generale, la Corte ritiene che incombe sull'ufficio l'onere di individuare altri idonei elementi a sostegno della rettifica del reddito del contribuente. In particolare, ad esempio, con la sentenza 18447/16 la Cassazione ha ritenuto illegittima la rettifica nei confronti dell'artigiano che non si è adeguato agli studi di settore, se prova di essere anche lavoratore dipendente.

Nella specie, l'Agenzia rettificava maggiori ricavi ad un elettricista, sul

presupposto che per un periodo di imposta avesse emesso una sola fattura, per di più di importo particolarmente basso (circa 270 euro). Secondo l'ufficio tale reddito, oltre a presentare un rilevante scostamento rispetto ai risultati degli studi di settore, palesava un comportamento antieconomico. Il contribuente impugnava l'atto impositivo evidenziando di essere dipendente di una società e che, dunque, poteva svolgere l'attività autonoma solo marginalmente. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, ma la sentenza veniva riformata dalla Commissione regionale, poiché riteneva evidente il predetto comportamento antieconomico del contribuente. Giunto il procedimento in Cassazione, la Corte ha ritenuto che lo svolgimento di lavoro dipendente da parte dell'artigiano giustifica, in un certo senso, l'antieconomicità dell'attività di impresa. In particolare, infatti, dal lavoro come dipendente il contribuente conseguiva redditi adeguati, che lasciavano logicamente presumere lo svolgimento di quell'attività a tempo pieno.

### Rettifica illegittima

Può accadere, non di rado, che l'Agenzia accerti interi periodi di imposta, ovvero annualità precedenti, sulla base di valori raccolti in occasione di un solo accesso.

A tal proposito la Cassazione, richiamando la possibilità di provare l'infondatezza della ricostruzione eseguita attraverso presunzioni desumibili dalla particolarità dell'attività, consente al contribuente di giustificare l'eventuale scostamento anche con elementi dettati dal buon senso o dalla comune esperienza, dagli usi e consuetudini. È il caso dell'affluenza turistica, della cosiddetta alta o bassa

stagione, della presenza di fiere importanti nei dintorni, o di altre fonti di attrazione. Circostanze che occorrerà enunciare e dimostrare nel ricorso. Occorrerà poi rilevare anche se la motivazione del provvedimento indichi comprensibilmente le ragioni in base alle quali l'ufficio ritiene estendibili i valori, di un solo o di pochi giorni, all'intero periodo.

In particolare, con la pronuncia 6876/16 la Corte ha ritenuto illegittima la rettifica dei ricavi fondata sui dati rinvenuti in un unico giorno di verifica, se il contribuente prova anche per presunzioni, che esiste disomogeneità dell'andamento delle vendite. L'Agenzia eseguiva un accesso nei confronti di una pescheria verificando le vendite eseguite in quel giorno; determinava, conseguentemente, la percentuale di ricarico mediamente applicata, utilizzata poi per contestare maggiori ricavi in due periodi di imposta precedenti alla data dell'accesso. La società evidenziava che la percentuale di ricarico era stata determinata sulla base di elementi raccolti in una giornata estiva in località balneare a forte vocazione turistica, ma che tali valori non rispecchiavano l'intero esercizio, né potevano coincidere con il lavoro svolto in altri periodi di imposta.

La Cassazione ha chiarito che gli accertatori, in occasione dell'accesso, raccolgono elementi per valutare la congruità di quanto riportato nelle scritture contabili, ma tali dati valgono solo se l'accesso stesso, per i modi, i tempi e le circostanze in cui è svolto, possa fornire indizi corrispondenti all'andamento dell'attività nel suo complesso. Si tratta, cioè, di elementi che devono essere riferiti anche ad altri periodi o annualità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**In giudizio.** I risultati «bassi» possono essere giustificati

## A rischio le rettifiche per antieconomicità

■ È illegittimo l'accertamento basato sull'antieconomicità, se l'impresa giustifica i bassi risultati conseguiti come effetto di una strategia aziendale di espansione e di investimento, che comporta inevitabilmente un aggravio dei costi ed una considerevole riduzione dei ricavi. Questo il principio affermato dalla Cassazione nella recente sentenza 23795/16.

### Quando i redditi sono modesti

Nella specie, l'Agenzia rettificava il reddito dichiarato da una società che commercializzava calzature poiché, alla luce dei contenutissimi redditi dichiarati, dell'elevato credito Iva e dei considerevoli investimenti eseguiti, la gestione si palesava antieconomica. La società impugnava l'atto impositivo dinanzi al giudice tributario, spiegando che i risultati economici limitati derivavano da una strategia aziendale rivolta ad un programma di espansione attraverso aperture di nuovi punti vendita. Più precisamente, la società aveva acquistato ingenti quantitativi di merce per fornire le unità locali che di volta in volta venivano aperte. Ciò aveva comportato che tali acquisti non trovassero adeguato riscontro nei ricavi dichiarati nell'esercizio. Entrambi i giudici di merito confermavano le ragioni della società. L'ufficio ricorreva così in Cassazione.

I giudici hanno ricordato che gli accertamenti analitico-induttivi consentono all'ufficio di rettificare il reddito sulla base di una presunzione, con la conseguenza che incombe sul contribuente l'onere di fornire prova contraria per dimostrare l'infondatezza della pretesa. Tuttavia, nella specie, la società aveva adeguatamente dimostrato le ragioni dei risultati conseguiti, mentre l'ufficio si era limitato a prospettare una tesi contraria fondata solo su semplici ipotesi, prive di alcun riscontro concreto. Ne è così conseguito che le giustificazioni addotte dalla contribuente, secondo cui la politica di espansione adottata avesse causato risultati ridotti, è stata ritenuta dai giudici idonea a dimostrare l'infondatezza della pretesa. In sostanza, le esigenze di strategia aziendale, apparentemente antieconomiche, qualora supportate da idonea documentazione, sono adatte a superare la presunzione di irregolarità sostenuta dall'ufficio. La decisione

è interessante, poiché le contestazioni sull'asserita antieconomicità dell'attività di impresa sono frequenti. Gli uffici sembrano infatti trascurare che non di rado le aziende preferiscono rinunciare a guadagni immediati per favorire la propria promozione, l'espansione, o investimenti necessari alla produzione. La sentenza chiarisce ulteriormente l'importanza e l'insindacabilità, nei limiti della liceità, delle scelte aziendali. Infatti, già in precedenza, la Corte aveva chiarito che l'imprenditore è libero nella conduzione dell'impresa; può assumere le scelte imprenditoriali di qualsiasi natura, talvolta anche opinabili dal punto di vista dell'ufficio: l'unico limite che incontra è quello dell'abuso del diritto (Cassazione 4345/2016).

### Le precedenti sentenze

Con la sentenza 21869/2016 la Corte aveva affermato che la contestazione riguardante l'"antieconomicità" del comportamento imprenditoriale, richiede da parte dell'amministrazione finanziaria la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta. Tale inattendibilità va vista in chiave diacronica, nel lungo periodo, con la precisazione che la stima della redditività dell'impresa, che costituisce oggetto della valutazione di antieconomicità, è affidata alla comparazione di più indici.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### La giurisprudenza sulla «ricostruzione» dei ricavi

#### 01 | CASSAZIONE 17420/2016

Il ritrovamento di una contabilità «parallela» costituita da documenti informatici, costituisce elemento probatorio, ancorché meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento, in relazione all'esistenza delle operazioni non contabilizzate. L'inattendibilità della contabilità aziendale, e quindi l'accertamento induttivo, possono peraltro essere fondati anche su documentazione reperita presso terzi e su annotazioni elaborate da terzi

#### 02 | CASSAZIONE 3279/2016

Il ricorso ad un accertamento induttivo «puro» è ammissibile anche in presenza

di una contabilità formalmente regolare, anche se tale regolarità è attestata dal commissario giudiziale dell'azienda ammessa al concordato. Infatti, il giudice tributario è comunque tenuto a vagliare tutti gli elementi raccolti dall'amministrazione finanziaria a sostegno dell'inattendibilità della contabilità e sottoposti al suo esame

#### 03 | CASSAZIONE 10204/2016

Illegittimo l'accertamento di maggiori ricavi fondato sulla quantità di miscela di caffè mediamente necessaria per la produzione di una tazzina (cosiddetto tazzinometro). Tale dato, derivante dalla comune esperienza, deve infatti trovare riscontro in elementi certi e non

è da solo idoneo a fondare la pretesa

#### 04 | CASSAZIONE 21290/2016

La somministrazione di pasti ai dipendenti di un ristorante non costituisce un ricavo e non è assoggettabile ad Iva, in quanto l'operazione deve essere assimilata alla somministrazione di pasti nelle mense aziendali

#### 05 | CASSAZIONE 16251/2015

L'accertamento analitico puro può scattare solo quando, dal raffronto tra la contabilità regolare e quella in nero, emerga uno scostamento qualitativo e quantitativo rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa, nel suo complesso, inattendibile

**PAROLA  
CHIAVE**



## Che cosa è l'antieconomicità

Il concetto di antieconomicità deve essere il punto d'arrivo di un percorso logico, compiutamente evidenziato e documentato che, partendo dall'esame dei dati di parte dichiarati nell'arco di un sufficiente intervallo temporale di riferimento, dimostri l'assoluta incapacità dell'azienda di sopravvivere nel mercato di riferimento e la sua inspiegabile esistenza in vita (Cassazione 2331/2013)

## Le operazioni con l'estero

I PARADISI FISCALI

## Black list, sanzioni fino al 2015 senza riporto di costi in Unico

Per la Cassazione non si applica ai contribuenti il principio del «favor rei»

PAGINA A CURA DI  
Veronica Busatta  
Luca Miele

Per i periodi di imposta precedenti al 2016, potranno continuare a essere applicate sia la sanzione prevista per la omessa separata indicazione in dichiarazione dei redditi dei cosiddetti costi black list, sia la sanzione per dichiarazione infedele qualora tali costi fossero considerati in deducibili, in tutto o in parte, in assenza di esimenti. Non trova, quindi, applicazione il principio del favor rei di cui all'articolo 3, comma 2, del Dlgs 472/1997 secondo il quale «salva diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile». In tal senso si è pronunciata la Corte di cassazione, con sentenza 6551/2016.

## Regime speciale abrogato

Per effetto delle disposizioni introdotte dalla legge di Stabilità 2016, è stato abrogato il regime speciale di in deducibilità dei costi derivanti da transazioni economiche e commerciali poste in essere con controparti black listed. Tale previsione ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015; pertanto, dal periodo d'imposta 2016, la deducibilità dei costi black list segue le ordinarie regole dell'inerenza e della competenza di cui all'articolo 109 del Tuir, senza che sia più necessaria la separata indicazione degli stessi in dichiarazione. Ne è derivata anche l'inapplicabilità della relativa sanzione. Infatti, pur non essendo stata accompagnata l'abrogazione tout court della disciplina sui costi black list dalla soppressione della sanzione che colpisce l'inadempimento dell'obbligo della separata indicazione in dichiarazione di tali costi, ex articolo 8, comma 3-bis, del Dlgs 471/1997, quest'ultima deve tuttavia ritenersi implicitamente abrogata per effetto della cancellazione della norma primaria, di cui al comma 11 dell'articolo 110 Tuir, dalla stessa richiamata con effetto dal periodo d'imposta 2016.

In riferimento, invece, al regime sanzionatorio applicabile per i periodi di imposta precedenti al 2016, la

Corte di cassazione, con la sentenza numero 6651 del 6 aprile 2016, è intervenuta a dirimere i dubbi relativi alla sorte della sanzione in questione, eventualmente già irrogata con provvedimento non definitivo. In particolare, la Corte smentisce quella parte della dottrina che, ricorrendo ad un'ampia lettura del principio del favor rei, sostiene la conseguente caducazione della medesima.

Nel caso di specie, i giudici di legittimità hanno fornito un'interpretazione sistematica ed unitaria della disciplina contenuta nella legge di Stabilità del 2006, la quale ha abolito la previsione di in deducibilità dei costi black list. In merito, la Corte, uniformandosi ad altre precedenti pronunzie (Cassazione: 4030/2015; 6205/2015; 9950/2015), ha affermato che l'articolo 1, commi 301, 302 e 303 della menzionata legge, degradata la previsione di in deducibilità a un onere meramente formale, punibile, anche retroattivamente, con l'applicazione di una sanzione pari al 10% dell'importo complessivo dell'ammontare non separatamente indicato in dichiarazione (minimo di 500 e massimo di 50.000 euro), in ossequio a quanto specificamente previsto dall'articolo 8, comma 3-bis, del Dlgs 471/1997.

## Retroattività esclusa

Peraltro, non assume rilievo, ad avviso dei giudici, lo ius superveniens rappresentato dalla legge di Stabilità 2016, e ciò in quanto l'irretroattività dello stesso discende, sia, in generale, dall'articolo 11 delle preleggi, che dalla specifica e convergente disciplina transitoria, di cui allo stesso articolo 1, comma 144, la quale prevede l'applicazione delle disposizioni dei commi 142 e 143 esclusivamente per il futuro. Viene fatta salva l'applicazione della sanzione per omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi black list, legittimando la tesi secondo la quale il legislatore ha scientemente voluto derogare al principio del favor rei, previsto nell'ambito delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Tale orientamento dei giudici di legittimità è stato, peraltro, fatto proprio anche dall'Agenzia delle entrate che, nella circolare 39/E/2016, ha negato l'applicazione del principio del favor rei. E, quindi, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti al 2016, potranno essere applicate sia la sanzione per l'omessa separata indicazione dei costi black list, sia la sanzione per infedele dichiarazione qualora tali costi fossero considerati in deducibili (o parzialmente in deducibili), in assenza dell'esimente.

## I principi generali



## 01 | DEDUCIBILITÀ ORDINARIA

Dal 2016 i costi sostenuti per acquisti di beni e servizi da fornitori localizzati in paesi a fiscalità privilegiata sono deducibili secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa

## 02 | NIENTE SANZIONE

È stata quindi eliminata la previsione di in deducibilità, totale o parziale, di tali spese. Anche la sanzione relativa alla mancata

indicazione dei costi black list in dichiarazione dei redditi non è più applicabile

## 03 | ANNI PREGRESSI

Secondo i giudici di legittimità e secondo l'Agenzia delle entrate, non trova applicazione il principio del favor rei e quindi per gli anni pregressi possono essere applicate sanzioni per infedele dichiarazione e per mancata segnalazione in Unico dei suddetti costi

La difesa. Occorre consentire la possibilità di provare le eventuali condizioni esimenti

## Contestazioni sempre in contraddittorio

L'omessa separata indicazione nella dichiarazione delle spese e degli altri componenti negativi di reddito cosiddetti black list non esonera l'amministrazione finanziaria dall'obbligo di instaurare un contraddittorio procedimentale al fine di consentire al contribuente di fornire la prova dell'eventuale sussistenza delle condizioni esimenti.

## Quando manca la notifica

La Corte di cassazione, con sentenza numero 21874 del 28 ottobre 2016, si è pronunciata in merito alla legittimità dell'atto impositivo emesso in assenza della preventiva notifica al contribuente dell'avviso di cui all'ultima parte del comma 11, dell'articolo 110, del Tuir (ora abrogato).

Nel giudizio, la Commissione tributaria regionale della Sicilia confermava la legittimità dell'avviso di accertamento recuperando a tassazione costi ritenuti in deducibili in quanto relativi ad operazioni poste in essere con paesi black listed e non separatamente indicati in dichiarazione, ex articolo 110, commi 10 e 11 del Tuir.

In seguito al ricorso della società istante, la Corte di cassazione afferma che la disposizione sulla separata indicazione nella dichiarazione dei costi black list, essendo stata retroattivamente degradata ad onere formale, anche secondo quanto precedentemente stabilito da altra giurisprudenza di legittimità, non stabilisce una condizione preliminare e assoluta di deducibilità, il cui mancato rispetto esonera l'am-

ministrazione finanziaria dall'obbligo di instaurare il contraddittorio procedimentale, ex articolo 110, comma 11, del Tuir. In conclusione, la Corte, sostenendo che l'omissione di tale indicazione non deve essere valutata in via preliminare rispetto al legittimo sviluppo procedimentale dell'azione amministrativa, accoglieva il ricorso e annullava l'atto emesso per violazione del contraddittorio procedimentale.

La sentenza in commento ha determinato la piena estensione del contraddittorio procedimentale anche all'ipotesi in cui l'invalidità dell'atto impositivo, per via dell'inosservanza dell'obbligo di consentire al contri-

## L'ALLARGAMENTO

La giurisprudenza ha esteso la possibilità del confronto anche se il Testo unico non lo prevedeva espressamente

biente di produrre la prova delle esimenti entro il termine di 90 giorni, non era prevista espressamente all'interno della normativa sui costi black list.

Al riguardo, la Corte ha uniformato la propria decisione sulla base delle considerazioni espresse dalle Sezioni Unite, all'interno della sentenza numero 18184 del 29 luglio 2013, in cui si adduce che l'invalidità dell'avviso di accertamento, nonostante non sia espressamente disciplinata, deriva inevitabilmente dal sistema or-

dinamentale, comunitario e nazionale, anche per quanto riguarda i tributi non armonizzati.

## Va data la possibilità di prova

Quanto stabilito dalla Corte di cassazione appare condivisibile se si considera che la disciplina dei costi black list, precedentemente in vigore, attuava un modello procedimentale all'interno del quale l'atto impositivo trovava la propria legittimazione in virtù di una decisione partecipata, raggiunta nella fase istruttoria, mediante l'instaurazione del contraddittorio procedimentale fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

L'obbligatorietà della notifica al contribuente di un apposito avviso, con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire le prove della sussistenza delle condizioni esimenti entro 90 giorni, s'inserisce, pertanto, nel rapporto tra finalità della norma e mezzi volti al conseguimento della stessa; conseguentemente, la sanzione di nullità dell'atto impositivo in questione, pur non essendo espressamente prevista dall'articolo 110, comma 11, del Tuir, deriva dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, e, in particolare, dalla considerazione che tale vizio procedimentale determina, in sostanza, una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in virtù della rilevanza della funzione assolta dalla norma e della forza paralizzante, rispetto al pieno svolgimento della funzione, che assume il fatto viziante.



## Gli immobili LA CLASSIFICAZIONE

# Accertamenti catastali nulli se non adeguatamente motivati

**Proprio nel 2016 una sentenza di Cassazione ha attenuato i «vincoli»**

PAGINA A CURA DI  
**Sara Mecca**

■ Accertamenti catastali a pena di nullità se non adeguatamente motivati: è questo il principio ormai costante che emerge dalla giurisprudenza di legittimità e di merito che, negli ultimi tempi, sta affrontando numerose cause legate alle rettifiche operate dalla ex agenzia del Territorio.

Il classamento di un immobile è necessario per l'attribuzione allo stesso della rendita catastale che, di fatto, esprime il valore di ogni unità. A tal fine occorre considerare sia le singole caratteristiche dell'immobile (come ad esempio la dimensione, l'epoca di costruzione, la struttura e dotazione impiantistica, la qualità e lo stato edilizio) e sia il contesto in cui è ubicato (riscontrando cioè il grado di urbanizzazione dell'area circostante, la presenza di infrastrutture, o la vicinanza alle principali vie di comunicazione). In sintesi, dunque, ogni unità immobiliare è qualificata con una determinata categoria e, in re-

lazione alla «qualità» dell'immobile stesso, una specifica classe. Ogni Comune stabilisce una tariffa per ogni classe che, moltiplicata per la dimensione del fabbricato (vano, metro quadrato o metro cubo) dà la rendita catastale. Gli uffici, al fine di «aggiornare» tale valore, possono rettificare sia un singolo immobile, sia tutte le unità presenti in un determinato quartiere o zona.

Le cause che rendono necessario un riclassamento sono:

■ la variazione subita dalla microzona comunale in cui è ubicato l'immobile come, ad esempio, il miglioramento della viabilità, la realizzazione di scuole, ospedali;

■ l'esecuzione di opere a cura del possessore, volte alla ristrutturazione del fabbricato stesso.

### Motivazione troppo sintetica

Gli atti di accertamento catastali la maggior parte delle volte contengono una motivazione talmente sintetica da non rispettare i requisiti minimi ai fini della validità dell'atto. A tal proposito, con orientamento pressoché costante, la Cassazione (sentenze 3156, 4712 e 6593 del 2015) ha stabilito che anche gli atti di classamento catastale sono soggetti all'obbligo di motivazione, al pari di qualunque altro provvedimento emesso dall'amministrazione.

Il procedimento di revisione parziale del classamento si configura sempre come una procedura «individuale» e va effettuata considerando i fattori posizionali ed edilizi

pertinenti a ciascuna unità immobiliare. In assenza di precise indicazioni «individuali» sull'immobile, la Corte ha dichiarato la nullità degli atti, perché privi di motivazione. Peraltro, è stato anche affermato che la motivazione ha carattere sostanziale oltreché formale: non si tratta solamente di un elemento idoneo a provocare la difesa del contribuente, poiché serve anche a delimitare l'ipotetico giudizio successivo (sentenza 20251/2015).

Occorre tuttavia dare atto della recente sentenza 21176/2016, con cui la Corte sembra aver capovolto il precedente orientamento in materia di motivazione di atti catastali.

### La microzona non basta

Nel caso di specie, alcuni contribuenti impugnavano un accertamento recante la revisione del classamento di determinate unità immobiliari. Tale attività di revisione, svolta sulla base della determina-

zione dell'agenzia del Territorio e della richiesta del Comune, aveva portato ad un riallineamento del valore catastale rispetto all'insieme delle microzone comunali. I ricorrenti deducevano, tra i vari motivi, la mancanza nella motivazione dell'atto dell'indicazione di un qualsiasi elemento che giustificasse le ragioni del passaggio delle unità immobiliari ad una superiore categoria catastale. I giudici di legittimità, rigettando il ricorso dei contribuenti, hanno affermato che, per assolvere l'obbligo di motivazione dell'atto di classamento, è sufficiente indicare il presupposto della rettifica, al fine di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella fase contenziosa. Nel caso di specie, il provvedimento era giustificato dalla richiesta del Comune di verificare le microzone.

È stato poi precisato che l'atto di classamento non è un atto di imposizione fiscale, con la conseguenza che per la propria validità è sufficiente l'indicazione della norma di riferimento sul cui presupposto viene operata la revisione.

In sostanza, la motivazione dell'atto, ai fini della propria sufficienza, deve fare esclusivo riferimento alla norma secondo la quale non è necessario indicare le specifiche caratteristiche dell'immobile.

Si ribadisce che tale orientamento si discosta da quello che ormai sembrava maggioritario e, dunque, si spera sia solo un caso isolato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Contenuti e contestazione del classamento

### 01 | MOTIVAZIONE

Al fine di una piena garanzia del diritto di difesa, l'atto di classamento deve contenere:

a) l'indicazione dei rapporti tra valore di mercato e valore catastale nella microzona interessata, nel caso in cui la variazione sia derivata da una richiesta del Comune;  
b) il riferimento alle trasformazioni edilizie;  
c) la menzione degli immobili, del relativo classamento e delle caratteristiche analoghe che li rendono simili all'unità oggetto di riclassamento, qualora l'atto sia successivo ad un aggiornamento o ad una incongruità rispetto ad altri fabbricati

### 02 | RICORSO

L'accertamento catastale va

impugnato dinanzi alla Commissione tributaria secondo le ordinarie regole previste. Recentemente, peraltro, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza 2950/2016) hanno confermato che ove il contribuente contesti le risultanze dei pubblici registri e venga richiesta una variazione dei dati negli stessi contenuti, la giurisdizione è, appunto, del giudice tributario

### 03 | RECLAMO

Gli accertamenti catastali dal 1° gennaio 2016 sono divenuti atti reclamabili e pertanto, per i ricorsi presentati oltre tale data, occorrerà attendere i 90 giorni previsti per la fase di mediazione, prima della costituzione in giudizio

**Compravendite.** In caso di scostamento tra prezzo nel rogito e quello risultante dall'Osservatorio la rettifica ammessa solo con indizi gravi, precisi e concordanti

## Stime Omi insufficienti per aumentare il valore

■ Le stime dell'Omi costituiscono meri valori presuntivi e indiziari non idonei, da soli, a stabilire un maggior valore dell'atto di compravendita. Pertanto, nel caso in cui si rilevino degli scostamenti tra il prezzo indicato nel rogito e quello che risulta dall'Osservatorio del mercato immobiliare, saranno necessari altri gravi, precisi e concordanti indizi per poter rideterminare la pretesa. Tale principio è stato affermato dalla Cassazione, con la sentenza 21569/2016.

L'Agenzia rettificava il valore indicato in un atto di compravendita di un ufficio con annesso magazzino, liquidando contestualmente la maggior imposta di registro, ipotecaria e catastale. L'accertamento era fondato esclusivamente su un mero riscontro dei dati Omi, secon-

do i quali il prezzo di compravendita dichiarato in atto era inferiore al valore di mercato.

### Il «peso» delle presunzioni

Il provvedimento veniva impugnato dinanzi al giudice tributario, lamentando che le stime Omi erano solo presunzioni che da sole non potevano fondare la rettifica di valore. Il giudice di primo grado accoglieva le doglianze del contribuente, tuttavia respinte in grado di appello. Contro la decisione ricorreva così in Cassazione.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto affermato che l'onere probatorio in tema di imposte derivanti dalla compravendita di immobili incombe sull'ufficio, il quale deve accertare il valore venale in comune commercio cui applicare

la conseguente tassazione. La base imponibile deve considerare la natura, la consistenza e l'ubicazione dei beni, oltre che le caratteristiche delle aree, anche in relazione allo strumento urbanistico e allo stato delle opere di urbanizzazione confrontando, per quanto possibile, con immobili simili trasferiti non oltre il triennio precedente.

I valori Omi sono stime presuntive ed indiziarie inidonee da sole a rettificare il prezzo indicato in atto occorrendo, ai fini dell'accertamento, che siano integrate da altri elementi probatori a dimostrazione della loro attendibilità.

La decisione appare particolarmente importante poiché gli uffici tendono ad utilizzare in via quasi automatica le presunzioni Omi per le rettifiche ai fini del registro. In

particolare, secondo la tesi erariale, poiché si tratta di un'imposta da applicare sul valore venale in comune commercio, non sono necessarie né prove a dimostrazione dell'incasso delle somme accertate, tanto meno ulteriori elementi, atteso che le predette stime dovrebbero rappresentare il prezzo mediamente applicato.

### L'ufficio deve «documentare»

Secondo le indicazioni fornite ora dalla Cassazione, invece, il valore di mercato va documentato, dovendo l'ufficio produrre ulteriori elementi. In proposito, occorre rilevare che l'agenzia delle Entrate, con la circolare 16/2016, ha confermato tale interpretazione, precisando che l'Omi deve rappresentare solo il dato iniziale, poiché occorrono il con-

fronto con immobili simili ed una valutazione delle caratteristiche. È così auspicabile che gli uffici quanto prima applichino tali principi.

Da evidenziare che la Cassazione, con un'altra interessante pronuncia (10222/16) ha affermato che è illegittima la rettifica del valore di compravendita di un terreno, se fondata esclusivamente su una perizia redatta dall'ufficio: si tratta, infatti, di una valutazione di parte che va raffrontata con eventuali altri elementi prodotti dal contribuente.

Amministrazione e contribuenti si pongono dinanzi al giudice sullo stesso, così che la relazione di stima di un immobile, redatta da un organo interno all'Agenzia, costituisce una relazione tecnica di parte e non una perizia d'ufficio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# Le liti con Equitalia

LE LINEE GUIDA

## La difesa dalla riscossione può giocare d'anticipo

### Impugnazione della cartella conosciuta attraverso l'estratto di ruolo

PAGINA A CURA DI

**Francesco Falcone**

■ La difesa contro le cartelle d'Equitalia gioca d'anticipo. Il contribuente può impugnare una cartella non notificata validamente anche dopo aver ricevuto un estratto della sua posizione debitoria, senza dover attendere un atto d'intimazione.

Questa è la conseguenza della sentenza 19704/2015 delle Sezioni unite della Cassazione, depositata il 2 ottobre 2015, in base alla quale la cartella di pagamento ed il ruolo ad essa sottostante - che non siano stati validamente notificati, ma dei quali il contribuente sia venuto a conoscenza per avere richiesto al concessionario un estratto di ruolo - possono essere lo stesso validamente impugnati. In questo modo le Sezioni unite hanno posto fine ad un contrasto giurisprudenziale sorto sulla ammissibilità o meno dell'impugnazione dell'estratto di ruolo in quanto non prevista dall'articolo 19 del Dlgs 546/92.

Ed, infatti, proprio questa norma,

nel prevedere una serie di atti tipici avverso i quali è ammessa la proposizione del ricorso, pone un ulteriore ostacolo all'impugnabilità dell'estratto di ruolo: al terzo comma dell'articolo 19 si legge che gli atti diversi da quelli indicati nella stessa norma non sono impugnabili autonomamente e che la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

In termini pratici, la lettura restrittiva di questa norma - prima di questo importante intervento delle Sezioni unite - comportava per il contribuente l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato (cartella di pagamento), soltanto unitamente all'atto successivo notificato (avviso di mora o intimazione di pagamento o iscrizione di ipoteca).

#### Prima e dopo a confronto

In termini pratici, l'ipotesi che si verificava prima era la seguente: un contribuente capitava casualmente, o per chiedere un certificato di regolarità contributiva, dal concessionario e nel richiedere un estratto di ruolo veniva a conoscenza di carichi pendenti a lui non notificati. A questo punto, il contribuente che voleva chiarire subito la situazione non poteva impugnare l'estratto di ruolo attraverso il quale era venuto a conoscenza del debito tributario ma, per potere pro-

porre ricorso, doveva attendere la notifica di un successivo atto quale un avviso, una cartella, o una richiesta, con il rischio di non vedersi notificato neanche questo (e infatti, se del primo non ne aveva avuto notizia in quanto la notifica non era andata a buon fine per effetto di una qualche presunzione legale, verosimilmente anche la notifica dell'atto successivo poteva risultare viziata per lo stesso motivo).

Nel frattempo, però, il concessionario alla riscossione, sulla base delle risultanze del ruolo poteva procedere ad iscrivere ipoteca o, peggio ancora, a pignorare il conto corrente. La conseguenza di tutto questo, in termini pratici, era che il contribuente, per potere fare ricorso, doveva prima attendere di vedersi svuotato il conto corrente, salvo poi domandarsi se questo "svuotamento" rientrasse o meno nell'articolo 19.

#### Giurisprudenza recente

Ora, con la sentenza 19704/2015, le Sezioni unite hanno ritenuto che, per far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia venuto legittimamente a conoscenza attraverso, ad esempio, il rilascio dell'estratto del ruolo, non sia necessario aspettare la notifica di un atto successivo, per impugnarlo poi unitamente a quest'ultimo. Per le Sezioni unite, il contribuente può così far valere tale invalidità anche prima, ossia dopo aver ricevuto un estratto della

sua posizione debitoria, nel dovuto rispetto del suo diritto a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile o più gravoso, il proprio accesso alla tutela giurisdizionale, quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione.

Si deve escludere che questa importante sentenza possa aprire la strada, nel processo tributario, all'azione di accertamento negativo del tributo, dal momento che l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) a seguito di rilascio dell'estratto di ruolo, è stata ritenuta possibile solo al fine di consentire una tutela immediata su un atto notificato male, senza dovere attendere un atto successivo.

Il ruolo è l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ente creditore ai fini della riscossione a mezzo del concessionario. Nel ruolo devono essere indicati la data in cui il ruolo diventa esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione anche sintetica della pretesa.

#### La cartella di pagamento

Il concessionario della riscossione, in forza del ruolo ricevuto dall'ente creditore redige, in conformità del modello approvato, la cartella di pagamento che contiene l'intima-

zione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 60 giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà all'esecuzione forzata e alla notifica.

L'estratto di ruolo viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore e costituisce semplicemente un elaborato informatico formato dall'esattore e contenente sostanzialmente gli elementi della cartella, e quindi anche gli elementi del ruolo afferente quella cartella. Non contiene, né può contenere, per sua natura, nessuna pretesa impositiva diretta o indiretta.

#### La difesa del contribuente

Il contribuente dichiara di avere avuto conoscenza di una cartella attraverso la richiesta ed il rilascio, da parte del concessionario, dell'estratto di ruolo ed impugna, quindi, la cartella (e/o il ruolo), senza bisogno di attendere la notifica di un altro atto successivo, evitando di subire una procedura esecutiva male instaurata.

Se l'amministrazione dimostra che l'atto amministrativo è stato regolarmente notificato e non è stato presentato ricorso contro di esso, il ricorso contro le risultanze del ruolo sarà inammissibile. Se l'amministrazione non fornisce questa prova, la valutazione della legittimità del ruolo si tradurrà nella valutazione sulla legittimità dell'atto impositivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Sanzioni amministrative.** L'opposizione per i debiti va presentata al giudice di pace o Tribunale

## Fermo e ipoteca, stop dal magistrato dell'esecuzione

■ L'opposizione al fermo di veicolo e all'iscrizione di ipoteca, ha trovato pace di recente anche per le questioni di competenza, grazie ad un intervento chiarificatore delle Sezioni unite della Cassazione (ordinanza 15354/15). In base a questo è stato stabilito che, per i debiti relativi a sanzioni amministrative, l'opposizione va presentata al giudice competente, secondo il valore del debito stesso (giudice di pace o Tribunale, ma non giudice dell'esecuzione).

#### La competenza

Mentre il problema della giurisdizione aveva ormai raggiunto da anni una soluzione certa (avendo le Sezioni unite stabilito con la sentenza 14831/2008 che la giurisdizione va risolta sulla base della natura

del credito, nel senso che se si tratta di credito di natura tributaria, la controversia deve essere incardinata davanti alla Commissione tributaria, mentre se si tratta di credito di natura non tributaria, occorre andare davanti al giudice ordinario), il problema della competenza ha fatto, invece, molto discutere per tanti anni.

E così, la competenza - all'interno della giurisdizione ordinaria - era sicura solo per i crediti aventi natura previdenziale, poichè in questo caso si andava e si va sicuramente davanti al giudice del lavoro istituito presso il Tribunale. Per il resto, poichè non era ancora stata chiarita in maniera definitiva la natura giuridica del fermo di veicolo e della iscrizione di ipoteca, non era chiaro se l'opposizione potesse es-

sere proposta o meno al giudice di pace, quando il credito rientrava nella competenza per valore di questo giudice.

#### Gli orientamenti

La legge nulla dice a questo proposito, sicchè c'è stato chi ha ritenuto che si trattasse di strumenti di garanzia (e in questo caso si sceglie il giudice in funzione del valore della controversia, sicchè si va o davanti al giudice di pace, o davanti al tribunale, secondo le regole generali). Però c'è stato anche chi ha parlato di atti prodromici all'esecuzione (e finalizzati all'esecuzione) e chi addirittura di atti esecutivi. Le Sezioni unite della Cassazione hanno prima escluso, con l'ordinanza 19667/14, che l'iscrizione di ipoteca si possa definire come atto dell'ese-

cuzione, ed hanno aggiunto che esso appartiene invece ad una «procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria».

Successivamente, le stesse Sezioni unite, con l'ordinanza 15354 depositata il 22 luglio 2015, hanno adottato una soluzione verosimilmente definitiva sulla natura giuridica del fermo, come già avevano fatto per l'ipoteca, al fine di eliminare ogni incertezza sui tempi e sui modi in cui ne va effettuata l'impugnativa, nonchè sul giudice competente a conoscerne.

In questo senso, ritenendo superati gli orientamenti che fino ad oggi hanno classificato il fermo e l'ipoteca tra gli atti esecutivi, o tra gli atti prodromici o preordinati all'esecuzione, hanno evidenziato l'incompatibilità sia con le nor-

me relative all'inizio del pignoramento, sia con quelle che regolano l'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi.

In tal modo, fermo ed ipoteca sono stati ritenuti atti atipici e alternativi all'espropriazione, la cui impugnativa, trattandosi di un'azione di accertamento negativo, deve essere attribuita al giudice ordinario di cognizione, nel rispetto delle norme generali della competenza per materia e per valore. Questa ultima pronuncia non ha riguardato la giurisdizione del giudice tributario, che sussiste quando il credito sotteso ad un preavviso di fermo o ad una comunicazione preventiva di iscrizione di ipoteca sia di natura tributaria (imposte erariali o locali).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



## La decadenza

### LE REGOLE

# Per la cartella definitiva la prescrizione è variabile

## La tempistica dipende dalla natura del credito in discussione

PAGINA A CURA DI  
**Francesco Falcone**

La cartella di pagamento divenuta definitiva perché notificata e non impugnata, non può essere equiparata alla sentenza passata in giudicato. La prescrizione varia, pertanto, in base alla natura del credito in essa contenuto.

Questo è sostanzialmente il principio che è stato ribadito dalle Sezioni unite con la sentenza 23397, depositata il 17 novembre 2016.

L'intervento delle Sezioni unite si è reso necessario in quanto il problema dibattuto in questi ultimi anni - soprattutto a livello di tribunali di merito, in materia di contributi previdenziali - è stato quello di capire se una volta divenuta definitiva la cartella di pagamento, perché notificata e non opposta, il credito in essa contenuto cambi natura (da speciale-previdenziale a ordinario-actio iudicati) e con essa cambiano anche il termine di prescrizione (da cinque a dieci anni).

La giurisprudenza di legittimità nel 2014 (sentenza 4338), dalla irretrattabilità del credito rilevato nella cartella di pagamento non opposta nei termini, aveva fatto discendere l'applicabilità dell'articolo 2953 del Codice civile, secondo il quale i diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni.

Secondo questa impostazione, che equipara la definitività di un atto amministrativo al "passaggio in giudicato" di una sentenza, discenderebbe la trasformazione della prescrizione quinquennale, propria dei crediti previdenziali, in quella ordinaria decennale (articolo 2946 del Codice civile). Per sostenere questa motivazione, la Cassazione ha richiamato la sentenza 17051/2004, come proprio precedente. Ma questa interpretazione lasciava qualche dubbio per almeno due motivi: nella sentenza 17051/04 non si fa alcun riferimento all'articolo 2935 del Codice civile ed alla prescrizione decennale derivante dal giudicato.

### Il termine ordinario

Il termine di prescrizione ordinario decennale (articolo 2946 del Codice civile) derivava dal fatto che, nel caso di specie, si stesero discutendo di un credito Iva al quale - in mancanza di una specifica previsione di legge - si

applica la prescrizione decennale.

Sempre le stesse Sezioni unite della Cassazione (25790/09) hanno chiarito molto bene che gli effetti del giudicato non possono essere assimilati a quelli della mera acquiescenza amministrativa, che si esaurisce nell'ambito di un rapporto giuridico amministrativo bilaterale all'interno del quale, sostanzialmente, il contribuente riconosce la legittimità della pretesa fiscale; tale pretesa "condivisa", quindi, va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario.

### La sentenza di condanna

Così, per le Sezioni unite, se il trasgressore contesta dinanzi all'autorità giudiziaria un atto di irrogazione sanzioni, in caso di sua soccombenza, eventualmente anche parziale, il titolo in base al quale l'agenzia delle Entrate fa valere la propria pretesa fiscale-sanzionatoria non è più l'atto amministrativo che non è mai divenuto esecutivo ex se, bensì la sentenza di condanna alla sanzione, ritenuta giusta dal giudice tributario, che può essere la stessa irrogata dall'autorità amministrativa, ma può essere anche diversa, per tipo o entità.

Le Sezioni unite, ora, con la sentenza 23397/16 hanno chiarito che è di applicazione generale il principio secondo il quale la scadenza del termine

perentorio stabilito per opporsi, o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non determina anche l'effetto della cosiddetta conversione del termine di prescrizione breve, eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'articolo 2953 del Codice civile.

Tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti - comunque denominati - di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via.

### Le conseguenze

Con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'articolo 2953 del Codice civile, tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Durata della prescrizione

### 01 | IRPEF - IRES - IRAP - IVA - REGISTRO - SUCCESSIONI E DONAZIONI: DIECI ANNI

La prescrizione dell'ufficio è decennale in quanto, in considerazione dell'autonomia di ogni periodo d'imposta, che va considerato di per sé a prescindere dal collegamento con altri periodi, ed in mancanza di una norma tributaria specifica, la prescrizione in esame va ricondotta senz'altro alla prescrizione generale decennale, disciplinata dall'articolo 2946 del Codice civile. Anche il credito del contribuente, se riconosciuto espressamente dall'amministrazione, si prescrive in dieci anni.

### 02 | DIRITTI DOGANALI - TRE ANNI

L'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali, si prescrive nel termine di tre anni, decorrenti dalla data in cui tali diritti sono divenuti esigibili o - in caso in cui il mancato pagamento abbia causa da un reato - dalla data in cui il decreto o la sentenza siano divenuti irrevocabili (articolo 84 del Dpr 43/1973).

### 03 | SANZIONI TRIBUTARIE NON PENALI - CINQUE ANNI

L'articolo 20 del Dlg 472/1967 disciplina in via generale la prescrizione per le sanzioni tributarie non penali applicate con un autonomo atto di contestazione, disponendo che il diritto alla riscossione di una sanzione si prescrive nel termine di cinque anni dalla commissione del fatto. La stessa cosa vale per gli illeciti amministrativi (sanzione per contravvenzione da violazione del Codice della strada non impugnata).

### 04 | CREDITI PREVIDENZIALI - CINQUE ANNI

L'articolo 3, comma 9 lettera b), della legge 335/1995 stabilisce che le contribuzioni di previdenza e assistenza sociale obbligatoria si prescrivano in cinque anni. Gli Istituti non possono ricevere il pagamento di contributi, se prescritti.

### 05 | TRIBUTI LOCALI - CORRISPETTIVI PERIODICI SU SERVIZIO - CINQUE ANNI

È il caso dei tributi locali, dei contributi consortili, della tassa per la concessione di uso suolo pubblico, o per la concessione di uso di passo carrabile. Poiché in questi casi non è necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi, che permangono fino ad un mutamento della situazione di fatto giustificante il servizio, né il corrispettivo potrebbe dall'utente essere corrisposto in unica soluzione, in quanto ab initio non determinato e non determinabile né nell'entità, né nella durata, è stata ritenuta applicabile la prescrizione di cinque anni prevista dall'articolo 2984 del Codice civile, relativa a tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Il calendario.** Cinque anni per penalità tributarie e crediti derivanti da sanzioni per illeciti amministrativi

# Termine decennale per le imposte erariali

L'individuazione dei termini prescrizionali in materia tributaria e previdenziale ha creato problemi in passato e continua a crearne anche nel presente (si veda il pezzo di apertura).

Questo avviene perché mentre i termini di decadenza devono essere previsti espressamente da una norma specifica, i termini della prescrizione spesso non sono indicati nelle varie norme speciali, ma si ricavano dalle norme generali contenute nel Codice civile.

La prescrizione riguarda l'esercizio di un diritto che è già sorto e che deve trovare solo attuazione da parte del debitore. In un contesto normativo molto complesso, bisogna valutare la situazione giuridica che l'ente impositore o il privato hanno acquisito nel caso concreto, e verificare a quale norma va ricondotto il comportamento tenuto dal suo titolare (si veda la scheda in pagina).

### Imposte erariali

Per le imposte erariali (Irpef, Ires, Irap, Iva, imposta di registro, successioni e donazioni), si ritiene che si applica il termine decennale sia perché non è previsto un termine inferiore, e sia perché la prestazione tributaria, stante la autonomia di ogni periodo di imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il credito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi (così Cassazione 2941/2007, richiamata da Cassazione 4283/2010).

Le sanzioni tributarie non penali applicate con un atto di contestazione autonoma non opposto (quando cioè esse non vengono applicate con l'avviso di accertamento relativo al tributo), si prescrivono invece in cinque anni, così come in cinque anni si prescrivono i cre-

diti che derivano dai provvedimenti di irrogazione di sanzioni per gli illeciti amministrativi in generale (ad esempio, per le contravvenzioni previste dal Codice della strada).

Allo stesso modo, si prescrivono in cinque anni i crediti previdenziali derivanti da provvedimenti amministrativi non opposti.

### Tributi locali

I tributi locali, in quanto pagati periodicamente con cadenza annuale, si prescrivono in cinque anni sulla base della previsione contenuta nell'articolo 2984 n. 4 del Codice civile e relativa a tutto ciò che si paga periodicamente con cadenza annuale (o in termini più brevi).

La Cassazione di recente, con una sentenza molto articolata (n. 4283/2010), richiamando un orientamento ormai consolidato, ha chiarito (valutando una questione nella quale si parlava di tas-

sa per lo smaltimento rifiuti, per l'occupazione di suolo pubblico, per concessione di passo carrabile e per contributi di bonifica) che si applica la prescrizione quinquennale quando l'utente è tenuto a pagare periodicamente una somma che - sia pure autoritativamente determinata - costituisce corrispettivo di un servizio a lui reso, o richiesto (concessione di uso pubblico, di uso di passo carrabile), o imposto (tassa per smaltimento rifiuti, contributo opere di risanamento idraulico del territorio), che in tanto si giustifica, in quanto anno per anno il corrispondente servizio venga erogato senza che sia necessario per ogni singolo periodo contributivo un riesame dei presupposti impositivi, che permangono fino ad un mutamento della situazione di fatto giustificante il servizio.

## La procedura

### LE MODALITÀ

# Per la validità dell'appello serve la ricevuta di spedizione

**È dubbio che la «cartolina» di ritorno dimostri la data di presentazione**

PAGINA A CURA DI  
**Francesco Falcone**

■ Saranno verosimilmente le Sezioni unite della Cassazione a decidere se per l'ammissibilità del ricorso dell'appello spedito per postasia sufficiente il deposito dell'avviso di ricevimento o necessario, come dice la norma, la ricevuta di spedizione. La decisione al primo presidente è stata rimessa con le ordinanze 18000 e 18001 depositate il 14 settembre 2016 dalla sezione tributaria della Cassazione.

#### Le regole della raccomandata

La vicenda, comune ad entrambi i procedimenti, trae origine da un appello dell'Agenzia proposto tramite spedizione di plico raccomandato. Il contribuente chiedeva alla Ctr l'inammissibilità dell'impugnazione in assenza di deposito della ricevuta di spedizione dell'atto. Nel caso oggetto delle ordinanze di rimessione citate, l'Agenzia aveva depositato la ricevuta di ritorno ed affermava che la

stessa, poiché riportava anche la data di spedizione, era equipollente alla ricevuta mancante. La Ctr, invece, dichiarava l'inammissibilità dell'impugnazione e l'ufficio ricorreva lamentando, in estrema sintesi, un'errata interpretazione della norma.

I giudici di Cassazione hanno innanzitutto richiamato una precedente decisione (sentenza 20787/2013) secondo la quale gli obblighi derivanti dall'articolo 22, assolvono ad una duplice funzione:

1 la verifica dell'osservanza del termine di decadenza per la proposizione del ricorso o dell'appello, onde evitare la definitività del provvedimento amministrativo o il passaggio in giudicato della sentenza impugnata; 2 la verifica della tempestiva costituzione in giudizio del ricorrente/appellante da effettuare, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso/appello, mediante deposito presso la segreteria della commissione dell'atto notificato e degli atti allegati, ivi compresa la prova della notifica del ricorso/appello.

Su quest'ultimo punto, peraltro, nell'ordinanza è precisato che esistono due differenti interpretazioni sul computo dei 30 giorni: un orientamento afferma che il termine decorre dalla data di spedizione (sentenze 8664/2011 e 20787/2013) e l'altro dalla data di ricezione del plico postale (sentenze 18373/2012 e 12027/2014). La Cassazione ha rilevato così la necessità che su tale aspetto interven-

gano le Sezioni unite poiché è opportuno comunque chiarire il dato cui ancorare il controllo sulla tempestività della costituzione.

Su quello che costituisce il vero problema della inammissibilità di cui si discute (derivante dal mancato deposito nei 30 giorni della ricevuta di spedizione della raccomandata, la cui importanza ha delineato molto bene la sentenza 20787/2013), le recenti ordinanze di rimessione al primo presidente danno atto di un secondo orien-

#### DUBBIO DA RISOLVERE

Necessario l'intervento delle Sezioni unite per stabilire come determinare il termine dei 30 giorni

tamento secondo cui il deposito della ricevuta di spedizione è surrogabile con la ricevuta di ritorno. Fermo restando che in ogni caso anche la ricevuta di ritorno andrebbe depositata entro 30 giorni dalla notifica, i giudici di legittimità hanno però rilevato che la «data di spedizione» in essa contenuta è compilata a cura del mittente, sicché su questo punto nella ricevuta di ritorno manca la fede privilegiata, trattandosi di un fatto non attestato dall'agente postale. Non c'è dubbio che la legge ha richiesto il deposito della ricevuta di spedizione a pena di

inammissibilità proprio perché questa ricevuta è l'unico documento che contiene il timbro che appone l'Ufficio postale al momento della spedizione della raccomandata, in maniera che la sua mancanza produce una inammissibilità che per legge neanche la costituzione della controparte riesce a sanare, e che è rilevabile di ufficio inognistato e grado del processo.

#### Rischio inammissibilità

In passato, a volte è stato ritenuto che la sanzione della inammissibilità sarebbe eccessiva rispetto al tipo di violazione che viene posta in essere in questa vicenda. E questo forse ha legittimato la decisione di ritenere equipollente la ricevuta di ritorno. Giova, però, rilevare che il problema della inammissibilità è stato evidentemente valutato dal legislatore sia in relazione al problema della fede privilegiata che viene data dal timbro, e sia anche in relazione alla celerità che caratterizza il processo tributario (per gli interessi di natura pubblicistica che esso tende a tutelare) e che ha indotto a prevedere una fase di definizione del processo nel caso di inammissibilità addirittura con decreto. Questa inammissibilità può riguardare il privato che impugna il provvedimento amministrativo in primo grado e può riguardare entrambe le parti che impugnano la sentenza di primo grado, per cui essa pone a tutti un obbligo di diligenza giustificato da valide ragioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Il punto.** La Cassazione dovrà valutare le conseguenze del mancato adempimento

## Ricorso all'«esame» sul deposito

■ Nell'appello in materia tributaria (articolo 53, decreto legislativo 546/92) si osservano le regole previste per il ricorso introduttivo (articolo 22, decreto legislativo 546/92) secondo cui il ricorrente deve entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, depositare nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmettere ad essa a mezzo di plico raccomandato, copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale; tale deposito è previsto a pena di inammissibilità rilevabile (in base al secondo comma dell'articolo 22) d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce.

La Cassazione ha sostenuto, in situazioni abbastanza analoghe, l'improcedibilità del ricorso per Cassazione a causa della mancata produ-

zione della sentenza rilasciata in forma autentica e ha escluso che al mancato deposito di questa copia si possa supplire con la conoscenza che della stessa sentenza si attinga da una copia fotostatica. Allo stesso modo, ha sostenuto la improcedibilità del ricorso per Cassazione quando la sentenza impugnata viene depositata priva della relazione di notificazione, quando la notificazione c'è stata (questo al fine di potere stabilire che il ricorso è stato tempestivamente prodotto nei termini).

#### L'omesso deposito

Inoltre, anche di recente, la Cassazione è intervenuta a fronte di un omesso deposito della copia dell'appello in Ctp notificato direttamente e non a mezzo dell'ufficio giudiziario. Questo adempimento era previsto dal Dl 203/2005 per gli appellati notificati a partire dal 3 dicembre 2005

direttamente e non a mezzo dell'ufficio giudiziario. E sulla legittimità di tale causa di inammissibilità e sulla rilevanza anche d'ufficio si era espressa anche la Corte costituzionale (ordinanza 43/2010 confermata dalla sentenza della Consulta 17/2011 e dall'ordinanza 141/2011).

Se dovesse prevalere l'orientamento che esclude l'inammissibilità potremmo trovarci di fronte alla seguente situazione: un contribuente si vede accogliere nel merito il suo ricorso e vede annullare l'avviso di accertamento; l'ufficio propone appello notificandolo a mezzo raccomandata a/r, ma nel costituirsi sbaglia, non deposita la ricevuta di spedizione e la Ctr dichiara inammissibile l'appello. A questo punto l'ufficio propone ricorso in Cassazione e il contribuente è costretto a costituirsi proponendo controricorso perché, altrimenti, non ver-

rebbe a conoscenza di un'eventuale pronuncia con cui la sentenza della Ctr viene cassata con rinvio.

#### Rischio estinzione

La conoscenza della pronuncia diventa per il contribuente indispensabile perché qualora non dovesse riassumere lui, il paradosso di fronte al quale si troverebbe è che - pur avendo avuto ragione in primo grado e pur essendoci una norma che prevede espressamente l'inammissibilità dell'appello rilevabile d'ufficio e non sanabile dalla costituzione del resistente - la sentenza di primo grado a lui favorevole non passerebbe in giudicato, bensì rinviverebbe l'avviso di accertamento impugnato. E se il giudizio non viene riassunto si configura una causa di estinzione del giudizio di rinvio e l'intero processo si estingue.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### IN VETRINA



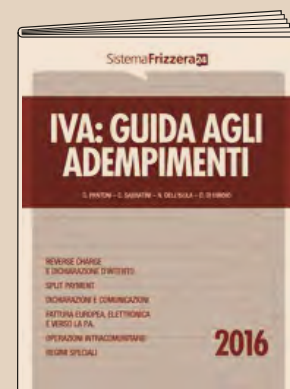
**PLUSPLUS24FISCO**  
BANCA DATI AL TOP

PlusPlus24Fisco è la banca dati del Sole 24Ore che rivoluziona il modo di lavorare del commercialista. Dotata di tutta la ricchezza informativa del gruppo 24Ore e l'autorevolezza del quotidiano con i suoi autori. Servizi riservati con il club Executive24 un innovativo motore di ricerca per un'esperienza d'uso semplice ed efficace.  
[www.plusplus24fisco.com](http://www.plusplus24fisco.com)



**NORME E TRIBUTI MESE**  
AIUTA IL PROFESSIONISTA

Norme e Tributi mese è il mensile di approfondimento e dottrina del gruppo 24 Ore su fisco, contabilità e diritto societario. La rivista ospita i contributi e gli approfondimenti delle più prestigiose ed autorevoli firme del Sole 24 Ore sui temi tributari e societari e si concentra sui principali istituti della disciplina fiscale, societaria e contabile.  
[www.shopping24.ilsole24ore.com](http://www.shopping24.ilsole24ore.com)



**ADEMPIMENTI IVA**  
SENZA SEGRETI

La Guida, aggiornata con tutte le novità normative in vigore dal 2016 e i principali chiarimenti ministeriali, approfondisce la materia con taglio operativo. L'edizione 2016 della Guida dà ampio spazio all'analisi operativa delle regole in materia di operazioni esenti, fatturazione, aliquote d'imposta.  
[www.shopping24.com](http://www.shopping24.com)



Le società estinte  
IL QUADRO

Responsabilità per 5 anni  
senza effetto retroattivo

Le modifiche  
valgono solo  
per cancellazioni  
richieste a partire  
dal 13 dicembre 2014

PAGINA A CURA DI  
**Laura Ambrosi**  
Le modifiche alla normativa sulle società estinte introdotte dal 2015, non possono avere portata retroattiva poiché introducono nuove regole sulle prove, la cui produzione potrebbe comportare l'accoglimento ossia il rigetto del giudizio. È questo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità emerso nel 2016, che conferma la nullità degli atti emessi in violazione della disciplina precedente.

**La valenza costitutiva**  
L'articolo 2945 Codice civile dà valenza costitutiva all'estinzione della società: l'ente perde la propria personalità giuridica ed i cosiddetti diritti e doveri a prescindere dall'esistenza di eventuali rapporti di debito-credito. La conseguenza di questo evento determina il subentro dei soci nei rapporti debitori e creditori nella misura prevista nel precedente rapporto. Tuttavia, affinché ciò possa avvenire, è necessario notificare gli atti ai soci, e

I punti chiave

**IRRETROATTIVITÀ DELLA NORMA**  
*Cassazione, n. 19142/2016*  
La nuova norma sulle società estinte è valida solo dal 13 dicembre 2014 e non ha (né può avere) efficacia retroattiva. Si tratta di una norma nuova di carattere sostanziale e non procedurale e pertanto la sua applicazione può riguardare solo le società cancellate dal Registro imprese dal 13 dicembre 2014. Va sottolineato che in caso contrario, si tratterebbe di una "sanatoria" per gli uffici volta a regolarizzare le notifiche errate

**CANCELLAZIONE TRA DUE GRADI DI GIUDIZIO**  
*Cassazione, n. 25275/2014*  
La cancellazione di una società di persone dal Registro imprese, ma anche per le società di capitali, determina l'irreversibile estinzione dell'ente, in base all'articolo 2495 Codice civile. Per questa ragione, ove essa avvenga tra un grado e l'altro di un giudizio, l'appello va proposto da/nei confronti dei soci, che, a questi fini, sono da ritenersi successori della società ed unici legittimati all'appello. Ne consegue che l'azione svolta nei confronti dell'ente è improponibile

**ATTO NOTIFICATO ALL'EX LIQUIDATORE**  
*Cassazione, n. 4156/2014*  
È nullo l'accertamento notificato all'ex liquidatore della società cancellata, perché quest'ultimo è persona inidonea a ricevere l'atto. A seguito della cancellazione dal Registro imprese, infatti, il liquidatore non può più avere la rappresentanza della società (stante l'inesistenza della stessa) e risponde solo dei debiti rimasti insoddisfatti per sua colpa, così come previsto dal codice civile. Non si tratta del trasferimento del debito tributario dell'ente, ma di una pretesa a sé stante

registro prima della data di entrata in vigore del decreto».

**Differimento quinquennale**  
La Cassazione con un orientamento ormai costante ha ritenuto che il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione è previsto solamente nei casi in cui la richiesta di cancellazione è presentata a decorrere dal 13 dicembre 2014, data dell'entrata in vigore del Dlgs 174/2014. A ciò consegue che in vigore della pregressa disciplina, la cancellazione dal registro delle imprese della società, prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e di conseguenza l'illegittimità a rappresentarla da parte dell'ex liquidatore. L'estinzione, tuttavia, non determina anche l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio, per il quale è necessario avanzare la pretesa ai diretti responsabili.

Con la pronuncia (19142/2016) la Suprema Corte ha affermato che la perdita della capacità giuridica prevista dalla norma (ante modifiche) riguarda non solo le società, ma anche le associazioni non riconosciute (non esistevano precedenti in tal senso). In un passaggio, infatti, afferma testualmente che l'efficacia estintiva vale «a diverse tipologie di enti collettivi (società di capitali, società di persone, associazioni non riconosciute)».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

non alla società estinta o al legale rappresentante. Legittimati ad impugnare l'atto sono così solamente i soci che devono dimostrare di non aver ricevuto beni o denaro nella fase di riparto dell'attivo nel caso di società di capitali, e durante la vita dell'ente nel caso di società di persone. Le Sezioni unite nel 2010 avevano chiarito che l'estinzione della società è prevista sia per le società di persone sia per le società di capitali, da cui ne derivava il subentro nei rapporti di debito credito dei soci. Con la sentenza 6070/2013 i giudici di

legittimità specificavano anche che la responsabilità è nella misura prevista nel precedente rapporto societario.

**Le società di capitali**  
Ne consegue che per le società di capitali il limite è pari al totale di quanto incassato dai soci dal riparto dell'attivo di liquidazione (articolo 2495 Codice civile), mentre per le società di persone, i soci ne rispondono illimitatamente con il proprio patrimonio. Il Dlgs 175/2014 ha previsto che ai soli fini fiscali e contributivi i soci debba-

no rispondere, entro i cinque anni dall'estinzione della società, dei relativi debiti. L'Agenzia (circolare 31/2014 e 6/2015) ha ritenuto retroattiva la nuova previsione e quindi applicabile per tutti i casi di estinzione di enti anche se avvenuti prima dell'entrata in vigore della nuova norma. Più in particolare si tratterebbe di norma procedurale, che trova applicazione anche per «attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso

**Debiti tributari.** Per «liberarsi» è necessario provare di aver rispettato l'ordine «legale» di pagamento

I liquidatori inadempienti pagano in proprio

La giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 19142/2016) con riguardo alla pregressa normativa, ha affermato che la cancellazione dal Registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci, nei limiti di due circostanze: la reale percezione delle somme nel corso dei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ossia durante il tempo della liquidazione e l'entità delle somme percepite da ciascuno. La Cassazione precisa che è l'amministrazione a dover provare la ricorrenza di entrambe e quindi nell'atto notificato al socio/liquidatore devono emergere gli elementi dai quali risulti la possibile loro responsabilità.

**Inversione dell'onere della prova**  
Con le modifiche introdotte dal Dlgs 175/2014, invece, è stato invertito l'onere probatorio trasferendolo dal-

l'amministrazione ai soci e liquidatori. Il nuovo articolo 36 del Dpr 602/73 prevede infatti che i liquidatori delle società che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, cioè di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Responsabilità commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

L'Agenzia (circolare 6/2015) ha precisato che sebbene non esista un preciso ordine di graduazione dei crediti, possono valere le regole dell'articolo 2777 Cc. Ne consegue che i liquidatori, per non rispondere in

proprio degli obblighi tributari della società estinta, dovranno dimostrare di aver rispettato tale ordine di preferenza nel soddisfacimento dei creditori sociali.

**La condotta dei soci**  
Con riferimento, invece, ai soci, la norma, prescrive che chi ha ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali in assegnazione da amministratori o liquidatori, è responsabile del pagamento delle imposte della società estinta nei limiti del valore dei beni stessi. Il Dlgs 175/2014 ha poi previsto che il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionale alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria. Ne consegue che per escludere la responsabilità, occorrerà non aver percepito alcuna somma in assegnazione.

Tuttavia nell'ipotesi in cui la contestazione dell'ufficio riguardi presunti incassi "in nero", sarà certamente complesso fornire una prova in tal senso. Il socio, infatti, deve dimostra-

re di essere estraneo alla percezione di quel "nero".

**La tesi delle Entrate**  
Le Entrate hanno affermato che i soci potranno provare di non aver percepito le somme contestate con ogni mezzo di prova a disposizione, secondo le ordinarie regole previste dall'ordinamento tributario. È evidente però che risulta obiettivamente difficile provare in senso negativo l'omessa percezione di una somma che, al contrario si presume erogata dalla società ai soci. Vada che il socio sarà così costretto a provare l'inesistenza del maggior reddito in capo alla società, al fine di evitare l'ulteriore presunzione di percezione di tali somme. Il rischio concreto è di replicare quanto già avviene per gli accertamenti di maggiori ricavi nei confronti delle società a ristretta base azionaria, per le quali l'amministrazione è solita contestare la percezione occulta di dividendi da parte dei singoli soci.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**I focus del Sole 24 ORE**  
**Settimanale - Reg. Tribunale di Milano n. 170 del 07-06-2013**

DIRETTORE RESPONSABILE  
**Roberto Napolitano**

PROPRIETARIO ED EDITORE  
**Il Sole 24 Ore S.p.A.**

SEDE LEGALE, REDAZIONE E DIREZIONE  
**Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano**

STAMPATORE  
**Il Sole 24 Ore S.p.A.**, via Busto Arsizio 36, 20151 Milano e Via Tiburtina Valeria, Km 68,700, Carsoli 67061 (AQ)  
**Stampa quotidiana S.r.l.**, via Galileo Galilei 280/A, località Fossatone, 40059 Medicina (BO)  
**L'Unione Editoriale S.p.A.**, via Omodeo s/n, 09030 Elmas (CA)

IN EDICOLA



Le varie forme contrattuali, anche non abitative, le certificazioni obbligatorie da consegnare all'inquilino, le garanzie possibili sul pagamento dell'affitto e l'epilogo del proprio rapporto di locazione: la vendita. Insomma, tutta la vita di una casa in affitto.

**IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE A € 9,90 IN PIÙ\***

OPPURE DISPONIBILE IN FORMATO PDF SU [WWW.SHOPPING24.IT](http://WWW.SHOPPING24.IT)



\*Offerta valida in Italia dal 15/12/2016 al 31/1/2017

Il Sole **24 ORE**

