

Le liti potenzialmente “perdenti” del Fisco

Francofonte, 16 febbraio 2022

a cura di Mimma Cocciufa e Tonino Morina

- 1) Sono nulle le sentenze emesse dai giudici tributari, in violazione del **litisconsorzio obbligatorio** tra la società di persone e i soci partecipanti. Perciò, le sentenze di primo e secondo grado, rese in violazione del litisconsorzio, non sono valide ed il processo tributario riparte daccapo, cioè dal primo grado (Cassazione, ordinanza 1472, depositata il 22 gennaio 2018)
- 2) Irap professionisti e piccole imprese
- 3) Mancato riconoscimento della documentazione esibita nel corso del giudizio
- 4) Prelevamenti dei professionisti che non sono compensi
- 5) **Studi di settore**
- 6) Il rimborso Iva è soggetto alla **prescrizione decennale** (Cassazione, sentenza n. 19510 del 19 dicembre 2003)
- 7) Accertamenti basati su presunte **frodi carosello** senza avere provato la partecipazione consapevole alla frode da parte dell'acquirente. Il contribuente in buona fede detrae l'Iva e deduce i costi
- 8) Accertamenti nei confronti dei soci di società a responsabilità limitata a ristretta base sociale, senza che l'accertamento a carico della società di capitali sia divenuto definitivo
- 9) Accertamenti basati sul ricarico semplice e non sulla media ponderata (Cassazione, n. 13319 del 2011; n. 4312 del 2015)
- 10) Atti di contestazione sanzioni emessi separatamente dagli atti di accertamento (circolare 41/E del 5 agosto 2011, paragrafo 8)
- 11) Accertamenti per disconoscimento del credito spettante per **omessa presentazione della dichiarazione annuale**
- 12) Le richieste di pagamento, così come i fermi amministrativi notificati dopo i 5 anni dalla notifica della cartella di pagamento, sono prive di effetto
- 13) Accertamenti bancari basati su presunti conti fittizi
- 14) La rinuncia all'eredità «salva» dal Fisco
- 15) L'assurdo doppio binario Fisco e Inps

***Il Sole 24 – Ore – Quotidiano del Fisco
Articolo pubblicato il 12 giugno 2018
a cura di Salvina Morina e Tonino Morina***

***Dagli studi di settore all'eredità,
tante liti senza speranza per l'erario***

di Salvina Morina e Tonino Morina

Sono frequenti le condanne a carico degli uffici che proseguono il contenzioso perdente, subendo una doppia beffa. L'erario non incassa nulla e l'ufficio è condannato a pagare le spese di giudizio. Sono diversi i casi in cui gli uffici potrebbero evitare la prosecuzione del contenzioso. Ecco, di seguito, quelli più frequenti.

La rinuncia all'eredità «salva» dal Fisco

Per la Cassazione, ordinanza 13639/18, depositata il 30 maggio 2018, chi rinuncia all'eredità non ha alcuna responsabilità per i debiti del contribuente deceduto. Sbaglia perciò l'ufficio che insiste nella richiesta di pagamento agli eredi rinunciatari, e, quindi, deve essere accolto il ricorso dei contribuenti con condanna alle spese a carico dell'agenzia delle Entrate per 15mila euro, oltre rimborso forfetario ed accessori di legge.

L'ufficio deve provare che le operazioni sono inesistenti

Per la Cassazione, l'ufficio che nega la detrazione dell'Iva per presunte operazioni soggettivamente inesistenti, deve fornire la "prova" che le operazioni non sono mai state poste in essere. In mancanza di questa prova, l'accertamento del Fisco deve essere annullato, l'ufficio non incassa nulla ed è condannato a pagare le spese di giudizio, a favore del contribuente, per oltre 6mila euro.

Stop alle sanzioni sugli errori formali

Per i giudici di legittimità, ordinanza 14933 del giorno 8 giugno 2018, non è punibile il contribuente che presenta in ritardo le scritture contabili, a condizione che la violazione «sia priva di incidenza sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo e sia inidonea ad arrecare pregiudizio

1 all'esercizio delle azioni di controllo». Il “guaio” è che, dopo
2 quasi 13 anni di contenzioso, l'erario, dopo avere subito una
3 triplice bocciatura, primo grado, in secondo grado e in
4 Cassazione, non incassa nulla e deve anche pagare le spese di
5 giudizio per circa 5mila euro.

4 **La media semplice non è ponderata**

5 Per la Cassazione, è illegittimo il ricorso alla media semplice,
6 anziché alla media ponderata, quando tra i vari tipi di merci esiste
7 una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano
8 una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal
9 ricarico medio (Cassazione, n. 13319 del 2011; n. 4312 del
10 2015). Sono diversi i contenziosi in materia di applicazione
11 sbagliata della media aritmetica semplice, “scambiata” per media
12 ponderata. Per giurisprudenza consolidata in materia, è costante
13 l'accoglimento del ricorso dei contribuenti, con conseguente
14 bocciatura dell'operato della Finanza e degli uffici delle Entrate
15 che non applicano correttamente il ricarico medio ponderato.

13 **Il rimborso Iva è soggetto alla prescrizione decennale**

14 Per la Cassazione, sentenza n. 19510 del 19 dicembre 2003, il
15 credito del contribuente per il rimborso dell'Iva si consolida
16 decorsi due anni dal termine per la presentazione della
17 dichiarazione annuale senza che l'amministrazione finanziaria
18 abbia notificato alcun avviso di rettifica o di accertamento ed è
19 esigibile alla scadenza dei successivi tre mesi. Pertanto, il termine
20 di prescrizione decennale del diritto al rimborso decorre a partire
21 da due anni e tre mesi dalla data di presentazione della
22 dichiarazione annuale, non essendo il diritto medesimo esigibile
23 prima del decorso di detto termine.

21 **L'Inps chiede i contributi in base agli accertamenti**

22 L'Inps non ha alcun titolo per chiedere i contributi che
23 scaturiscono dagli accertamenti del Fisco definiti con la chiusura
24 delle liti pendenti. È perciò priva di effetti la richiesta fatta
25 dall'istituto previdenziale, con un avviso di addebito, sulla base
dell'accertamento emesso dall'agenzia delle Entrate, direzione
provinciale di Siracusa. Per il Tribunale di Siracusa, deve essere

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

perciò accolto il ricorso del contribuente, e, per l'effetto, deve essere annullato l'avviso di addebito emesso dall'Inps (sentenza n. 108/2018, pubblicata il 5 febbraio 2018).

Stop agli studi di settore automatizzati

Proseguono le bocciature della Cassazione nei confronti degli uffici che emettono accertamenti standardizzati da studi di settore. Un esempio è nella sentenza 9755/17, depositata il 18 aprile 2017. Per la Cassazione, sbagliano gli uffici che considerano gli studi di settore uno strumento di accertamento.

Dopo 5 anni di silenzio il Fisco perde i soldi

Le richieste di pagamento, così come i fermi amministrativi notificati dopo i 5 anni dalla notifica della cartella di pagamento, sono prive di effetto. Per la Cassazione, sezioni unite civili, sentenza 23397/16, depositata il 17 novembre 2016, le pretese della Pubblica Amministrazione, agenzia delle Entrate, Inps, Inail, Comuni, Regioni, e altri enti impositori, si prescrivono nel termine "breve" di cinque anni, con l'eccezione dei casi in cui la sussistenza del credito non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato o a mezzo di decreto ingiuntivo.

I conti fittizi devono essere provati

Per la Cassazione, deve essere annullato l'accertamento dell'ufficio, relativo all'anno 2002, che non ha "provato" in alcun modo che i versamenti rilevati sui conti personali del socio e della figlia fossero effettivamente riferibili alla società (ordinanza 9212/2018, depositata il 13 aprile 2018). Dopo tre bocciature, primo grado, secondo grado e Cassazione, e dopo oltre 10 anni, il Fisco rimane con un pugno di mosche in mano e con una condanna al pagamento delle spese che la Cassazione liquida in 6mila euro per compensi, più 200 euro per esborsi e il 15% a titolo di spese forfettarie.

2021 COMMENTI SENTENZE

In ordine di data, in base alla sentenza.

Soci e società di persone: l'accertamento è unitario

Cassazione, ordinanza 1472, depositata il 22 gennaio 2018

La Cassazione cambia idea sul vecchio condono del 2002

Cassazione, ordinanza n. 30227/18, depositata il **22 novembre 2018**

Dopo 5 anni di silenzio, il Fisco perde i soldi

Cassazione, sentenza 30362, depositata il 23 novembre 2018

Per i ricavi in “nero”: insufficienti le dichiarazioni dei clienti

Cassazione, ordinanza 1139/19, depositata il 17 gennaio 2019

Per negare il costo e l'Iva, “prova” a carico del Fisco

Cassazione, sentenza 9588, depositata il 5 aprile 2019

La pronuncia sul socio “dipende” dalla sentenza definitiva della società a responsabilità limitata

Cassazione, ordinanza interlocutoria 11351, depositata il 26 aprile 2019

Per il fisco, il responsabile è solo chi opera la ritenuta

Cassazione, sentenza 10378, depositata il 12 aprile 2019

Per il diritto al rimborso Iva, la prescrizione è decennale

CTR Lazio, sentenza 2793/1/19, depositata il 9 maggio 2019

Bocciato l'istituto previdenziale che chiede i contributi dopo 5 anni

Cassazione, sezione lavoro, ordinanza 14410/19, depositata il 27 maggio 2019

Validi i documenti esibiti nel corso del contenzioso

Cassazione, sentenza **18609**, depositata l'**11 luglio 2019**

L'artista ha diritto al rimborso dell'IRAP, anche se il reddito dichiarato è elevato

Cassazione, sentenza **21067**, depositata il **7 agosto 2019**

La Cassazione boccia l'INPS che chiede i contributi sui redditi di capitale

Cassazione, sezione lavoro, sentenza **21540**, depositata il **20 agosto 2019**

L'IRAP deve essere pagata se si lavora nello studio del padre professionista

Cassazione, sentenza **21806/19**, depositata il **29 agosto 2019**

Fisco a caccia di società sportive: crea contenzioso ma non incassa nulla

CTR Lombardia, sentenza **3400/19**, depositata il **4 settembre 2019**

La Cassazione "resuscita" gli Studi di settore

Cassazione, ordinanza **23252/19**, depositata il **18 settembre 2019**

La chiusura delle liti fiscali non "chiude" i rilievi INPS

Cassazione, sentenza **23301/19**, depositata il **18 settembre 2019**

Il riconoscimento del credito "omesso" cancella le sanzioni e gli interessi

Cassazione, ordinanza **25288/19**, depositata il **9 ottobre 2019**

Accertamento nullo se non si applicano le regole del ricarico medio ponderato

1 Cassazione, sentenza **30363/19**, depositata **21 novembre**
2 **2019**

3 ***Controlli bancari K.O. se il Fisco non prova che i conti dei***
4 ***familiari sono “fittizi”***

5 Cassazione, ordinanza **30910/19**, depositata il **27 novembre**
6 **2019**

7 ***La consulenza tecnica “omessa” rende immotivata la sentenza.***

8 Cassazione, ordinanza **30980/19**, depositata il **27 novembre**
9 **2019**

10 ***Gli atti impositivi sbagliati “cancellano” le cartelle***

11 Cassazione, sentenza n. **33318/19**, depositata il **17**
12 **dicembre 2019**

13 ***Il contributo unificato non si moltiplica se riferito alle stesse***
14 ***imposte***

15 Commissione tributaria regionale del Lazio, sentenza n.
16 **7345/19**, depositata il **30 dicembre 2019**

17 ***Il contraddittorio “dimenticato” fa perdere la causa al fisco***

18 CTP Milano, sentenza **22/2/2020**, depositata il **13 gennaio**
19 **2020**

20 ***Il fisco deve riconoscere il credito anche se la dichiarazione***
21 ***annuale è omessa***

22 CTP Milano, sentenza **127/16/2020**, depositata il **21**
23 **gennaio 2020**

24 ***Per gli studi di settore, da valutare le contestazioni del***
25 ***contribuente***

Cassazione, ordinanza **1495/20**, depositata il **23 gennaio**
2020

Il divieto della doppia imposizione cancella la cartella di
pagamento

Cassazione, ordinanza **1496/20**, depositata il **23 gennaio**
2020

1 ***Prescrizione quinquennale per le richieste dei contributi INPS***

2 Cassazione, ordinanza **1824/20**, depositata il **27 gennaio**
3 **2020**

4 ***La dichiarazione si può correggere anche dopo i termini di***
5 ***decadenza***

6 Cassazione, ordinanza **1862/20**, depositata il **28 gennaio**
7 **2020**

8 ***La comunicazione di irregolarità è un atto autonomo***
9 ***impugnabile***

10 Cassazione, ordinanza **2062/20**, depositata il **30 gennaio**
11 **2020**

12 ***Fisco bocciato: è regolare la vendita del bene ad un valore***
13 ***inferiore a quello rivalutato***

14 Cassazione, sentenza **2321**, depositata il **31 gennaio 2020**

15 ***Sono nulle le notifiche via PEC al contribuente che ha cessato***
16 ***l'attività***

17 Cassazione, sentenza **177/2020**, depositata il **5 febbraio**
18 **2020**

19 ***Il Fisco prosegue il contenzioso fino alla Cassazione, sperando***
20 ***in una delle cosiddette “sentenze a sorpresa”***

21 Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione
22 staccata di **Catania**, sentenza **857/13/2020**, depositata il
23 10 febbraio 2020.

24 ***Il fisco sbaglia il calcolo degli interessi, perde la causa e deve***
25 ***pagare le spese***

CTR Lazio, sentenza **857/2020**, depositata il **17 febbraio**
2020

Accertamento del fisco legittimo se i costi sostenuti superano i
ricavi

1 Cassazione, sentenza **4410/2020**, depositata il **20 febbraio**
2 **2020**

3 ***Frodi carosello: la buona fede salva l'Iva e i costi***

4 Cassazione, ordinanza **4428/20**, depositata il **20 febbraio**
5 **2020**

6 ***Accertamento annullato se manca il contraddittorio preventivo***

7 CTR Calabria, sentenza **770/2020**, depositata il **3 marzo**
8 **2020**

9 ***Studi di settore bocciati se il fisco non considera le condizioni***
10 ***dell'attività***

11 Cassazione, sentenza **5795/20**, depositata il **3 marzo 2020**

12 ***Pretese del Fisco annullate se mancano gli originali delle***
13 ***cartelle notificate***

14 Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia,
15 sentenza **84/02/20**, depositata il **10 marzo 2020**

16 ***Accertamento nuova rendita K.O. se l'ufficio non lo "motiva"***
17 ***bene***

18 Cassazione, sentenza **6867/2020**, depositata l'**11 marzo**
19 **2020**

20 ***Cartella nulla se l'atto che la precede non è a conoscenza del***
21 ***contribuente***

22 Cassazione, ordinanza **7388/2020**, depositata il **17 marzo**
23 **2020**

24 ***La cassa negativa giustifica l'accertamento del fisco***

25 Cassazione, ordinanza **7538/20**, depositata il **26 marzo**
2020

La Cassazione fa "rivivere" gli studi di settore

Cassazione, ordinanza **7540/20**, depositata il **26 marzo**
2020

Frodi carosello: la dimostrazione è a carico dell'ufficio
impositore

Cassazione, sentenza **7647/20**, depositata il **2 aprile 2020**

1 ***I compensi elevati non pregiudicano il rimborso dell'IRAP***
2 ***pagata e non dovuta***

3 Cassazione, ordinanza 7652/20, depositata il 2 aprile 2020

4 ***Accertamenti nulli se il Fisco non dimostra l'intesa cliente-***
5 ***fornitore per truffare l'erario***

6 Cassazione, ordinanza 7693/20, depositata il 6 aprile 2020

7 ***Le cartelle annullate rendono nulli i preavvisi di fermo auto***

8 Cassazione, sentenza 7756/20, depositata l'8 aprile 2020

9 ***L'adesione al concordato biennale cancella gli accertamenti***
10 ***del fisco***

11 Cassazione, ordinanza 7765/20, depositata il 9 aprile 2020

12 ***Nullità della cartella "sanata" con il ricorso del contribuente***

13 Cassazione, sentenza 7800/20, depositata il 14 aprile 2020

14 ***La Cassazione cancella gli studi settore***

15 Cassazione, ordinanza 27476/20, depositata il 2
16 ***dicembre 2020***

17 **Commenti vari:**

18 ❖ ***L'autotutela rimedia all'errore del computer***

19 ❖ ***Autotutela impossibile, anche se l'erario ha***
20 ***già incassato più di quanto è dovuto***

21 ❖ ***Il Fisco online manda in tilt gli uffici e i***
22 ***cittadini***

23 ❖ ***Fisco e Inps raddoppiano la pretesa e***
24 ***moltiplicano le liti***

25 ❖ ***Uffici in "confusione": non chiudono la lite***
basata su un atto sbagliato

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

❖ **Giudici tributari “distratti” emettono sentenze a sorpresa**

❖ **Dal 2022, stop all'Irap per i singoli imprenditori, artisti e professionisti**

1 Sono nulle le sentenze per violazione del litisconsorzio
2 necessario tra i partecipanti e il soggetto collettivo

3 **Soci e società di persone:**
4 **l'accertamento è unitario**

5 **Mimma Cocciufa**

6 **Tonino Morina**

7 **Sono nulle le sentenze emesse dai giudici**
8 **tributari, in violazione del litisconsorzio**
9 **obbligatorio tra la società di persone ed i soci**
10 **partecipanti. Perciò, le sentenze di primo e**
11 **secondo grado, rese in violazione del**
12 **litisconsorzio, non sono valide ed il processo**
13 **tributario riparte daccapo, cioè dal primo grado.**

14 In questi casi, per la Cassazione, ordinanza 1472, depositata il 22
15 gennaio 2018, è nullo l'intero processo, che si rinvia alla
16 Commissione tributaria provinciale, davanti alla quale la
17 controversia dovrà essere riassunta nei confronti di tutti i
18 litisconsorzi necessari. Sono in ogni caso nulle le sentenze emesse
19 dai giudici tributari in contrasto con l'indirizzo consolidato della
20 Cassazione, secondo cui l'accertamento del vizio di difetto
21 dell'integrità del litisconsorzio necessario sul piano sostanziale
22 riveste carattere di pregiudizialità assoluta (Cassazione, sentenza
23 6666, sezione I, 15 maggio 2001; Cassazione, sentenza 432 del 14
24 gennaio 2003).

25 **La posizione della Cassazione, a sezioni unite**

1 Per la Cassazione, sezioni unite, sentenza 14815 del 4 giugno
2 2008, il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i
3 litisconsorti necessari, società e soci, è nullo per violazione del
4 contraddittorio di cui agli articoli 101 e 111 codice procedura
5 civile. **Si tratta di nullità che può e deve essere**
6 **rilevata in ogni stato e grado del procedimento,**
7 **anche d'ufficio.** L'unitarietà dell'accertamento del Fisco, che
8 è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle
9 società ed associazioni di cui all'articolo 5 del Testo unico delle
10 imposte sui redditi, Dpr 917/1986, e dei soci delle stesse (articolo
11 40 Dpr 600/1973) e la conseguente automatica imputazione dei
12 redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota
13 di partecipazione agli utili, a prescindere dalla percezione degli
14 stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla
15 società, anche contro un solo avviso di rettifica, riguarda
16 inscindibilmente la società ed i soci (salvo che questi prospettino
17 questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso
18 processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad
19 alcuni soltanto di essi (articolo 14, comma 1, decreto legislativo
20 546/1992), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria
21 del o dei ricorrenti, ma la posizione inscindibilmente comune a
22 tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto
23 impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva
24 dell'obbligazione. Si tratta pertanto di fattispecie di litisconsorzio
25 necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto

1 anche da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un
2 atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente
3 collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare
4 l'integrazione del contraddittorio, a meno che non si possa
5 disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, a norma
6 dell'articolo 29, del decreto legislativo 546/1992.

I principi enunciati dalla Cassazione

7 Sono invece regolari le sentenze emesse dai giudici tributari nel
8 rispetto del litisconsorzio tra soci e società. Al riguardo, per i
9 giudici di legittimità, ordinanza 6766/2019, depositata il giorno 8
10 marzo 2019, va ribadito che:

11 ❖ <<Nel processo di Cassazione, in presenza di cause decise
12 separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica
13 del reddito di una società di persone ed alla conseguente
14 automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va
15 dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la
16 partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in
17 violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la
18 riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena
19 consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del
20 contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle
21 difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da:

- 22
- 23 ❖ 1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi;
 - 24 ❖ 2) simultanea proposizione degli stessi avverso il
 - 25 sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il

1 fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che
2 di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese;

3 ❖ 3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad
4 entrambi i giudici del merito;

5 ❖ 4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali
6 giudici; in tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa
7 attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del
8 processo ... evitando che con la (altrimenti necessaria)
9 declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di
10 merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali
11 per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perché non
12 giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo
13 del principio del contraddittorio>> (Cassazione n. 3830 del
14 2010).

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

Titoli proposti:

I giudici di legittimità negano la sanatoria per il 1996, in senso opposto ad un'altra sentenza del 2012 che aveva riconosciuto la validità della definizione per gli anni 1997 e 1998

***La Cassazione cambia idea
sul vecchio condono del 2002***

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Capita sempre più spesso che la Cassazione tradisca la sua funzione nomofilattica, cioè il compito di garantire <<l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale>>. La certezza del diritto non esiste più. Si assiste così, con sempre maggiore frequenza, a pronunce dei Supremi Giudici tra di loro palesemente contrastanti. Per tale motivo, gli studiosi e i tecnici del settore, a proposito della Cassazione, parlano di **“giurisprudenza di legittimità ondivaga”**. A subirne le conseguenze sono i cittadini. Ne è un esempio l'ordinanza della Cassazione, **n. 30227/18**, depositata il 22 novembre 2018. Per i giudici di legittimità, il contribuente, nel caso specifico il noto presentatore televisivo **Pippo Baudo**, non ha diritto al condono per il 1996, in quanto nei suoi confronti era stata esercitata un'azione penale per presunte violazioni riferite al 1994. La circostanza curiosa è che in un'altra ordinanza, la n. 14166/2012 del 6 agosto 2012, relativa sempre a **Pippo Baudo**, e per le stesse imposte, la Cassazione aveva ritenuto valida la sanatoria per gli anni 1997 e 1998.

I fatti

1 **Pippo Baudo** aveva definito, come lite potenziale, un processo
2 verbale di constatazione con rilievi di natura fiscale per gli anni
3 1996, 1997 e 1998. La definizione era stata fatta a norma
4 dell'articolo 15 della legge 289/2002. L'ufficio aveva
5 successivamente notificato separati atti di accertamento per gli
6 stessi anni, ritenendo inefficace il condono presentato perché il
7 contribuente aveva subito un procedimento penale nel 1994. Tale
8 procedimento, a parere dell'ufficio, estendeva i suoi effetti anche
9 per gli anni successivi, cioè per gli anni 1996, 1997 e 1998. I
10 ricorsi presentati in primo grado venivano respinti dalla
11 Commissione tributaria provinciale.

Le cause ostative al condono fiscale

12 Gli appelli presentati contro le sentenze dei primi giudici sono
13 stati accolti dalla Commissione tributaria regionale sia quelli per
14 gli anni 1997 e 1998, sia quello per il 1996. In queste sentenze, si
15 sottolinea che la presunta violazione di natura penale era stata
16 commessa nel 1994 e riguardava condotte autonome e diverse da
17 quelle relative agli anni 1996, 1997 e 1998. Per i giudici di
18 secondo grado, la preclusione, cioè la causa ostativa al condono,
19 opera pacificamente con esclusivo riguardo a quei fatti penali di
20 natura fiscale eventualmente connessi al periodo d'imposta
21 oggetto della sanatoria. Il ricorso per Cassazione dell'ufficio
22 contro la sentenza per gli anni 1997 e 1998 è stato poi respinto
23 dalla Cassazione, con la predetta ordinanza n. 14166/2012 del 6
24 agosto 2012, nella considerazione che, nel caso di definizione ex
25

1 articolo 15 della legge 289/2002 <<**non risulta ostare**
2 **all'applicazione del condono la circostanza che**
3 **nei confronti del contribuente, per anno diverso**
4 **da quelli in esame fosse stata esercitata azione**
5 **penale per reati di natura fiscale**>>. Per la
6 Cassazione, quindi, va tenuto conto, esclusivamente <<**del**
7 **disposto di legge e del consolidato orientamento**
8 **giurisprudenziale, secondo il quale, le**
9 **disposizioni relative alle procedure di condono,**
10 **vanno interpretate in modo da ridurre al minimo**
11 **le ipotesi preclusive della relativa fruizione** (in tal
12 senso Cassazione sezioni unite n. 16412/2007 ed altre)>>.
13 Evidentemente, non è così per gli altri giudici della Cassazione,
14 che con la predetta **ordinanza n. 30227/18,**
15 **depositata il 22 novembre 2018,** senza tenere conto
16 <<del disposto di legge e del consolidato orientamento
17 giurisprudenziale>>, anche della Cassazione a sezioni unite,
18 hanno sorprendentemente accolto il ricorso dell'ufficio, negando
19 al contribuente il beneficio della sanatoria per l'anno 1996.
20 Probabilmente, i giudici della Cassazione, nell'emettere
21 l'ordinanza n. **30227/18**, relativa all'anno 1996, non si sono
22 resi conto che il diniego lo avrebbero potuto opporre soltanto
23 qualora per lo stesso anno 1996 fossero stati contestati reati
24 tributari che avrebbero precluso l'accesso alla sanatoria. Ciò per
25 la ragione che, come affermato dalla stessa agenzia delle Entrate,
la preclusione, cioè la causa ostativa al condono,

1 **opera pacificamente con esclusivo riguardo al**
2 **periodo d'imposta al quale si riferisce il**
3 **procedimento penale** (circolare 12/E del 21 febbraio 2003,
4 paragrafo 2.6.4 e paragrafo 4.3).

5 ***Le assurde affermazioni della Cassazione***

6 Per “giustificare” l’inverosimile cambio di orientamento rispetto
7 alla precedente sentenza 14166 del 6 agosto 2012, sempre riferita
8 allo stesso **Pippo Baudo**, il compilatore dell’ordinanza
9 30227/18, afferma che <<Va, infine, rilevato che la sentenza di
10 questa Corte n. 14166 del 6 agosto 2012, prodotta dal
11 controricorrente, non spiega effetti preclusivi sulla presente
12 controversia, sia perché i due giudizi non fanno riferimento al
13 medesimo rapporto giuridico, stante l’autonomia dei diversi
14 periodi di imposta e dei relativi condoni, sia perché l’efficacia
15 del giudicato esterno trova ostacolo in relazione alla
16 “interpretazione giuridica” della norma tributaria, ove intesa
17 come mera argomentazione avulsa dalla decisione del caso
18 concreto, poiché detta attività, compiuta dal giudice e
19 contestuale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale,
20 non può mai costituire un limite all’esegesi esercitata da altro
21 giudice, né è suscettibile di passare in giudicato autonomamente
22 dalla domanda e dal capo di essa sui si riferisce, assolvendo ad
23 una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione,
24 ferma, in ogni caso, la necessità del collegamento,
25 tendenzialmente durevole, ad una situazione di fatto (Cassazione

n. 23723 del 21 ottobre 2013)>>. Insomma, per questo giudice della Cassazione, la legge, le circolari dell'agenzia delle Entrate, i precedenti degli altri giudici legittimità non contano nulla: conta solo quello che decide "lui".

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 Una lite durata 22 anni, con l'ente impositore che non incassa
2 nulla e deve pagare le spese di giudizio per 15mila euro

3 ***Dopo 5 anni di silenzio, il Fisco perde i***
4 ***soldi***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Dopo 5 anni di silenzio, i tributi non sono più dovuti. La
8 prescrizione è di 5 anni e non di 10 anni come sostengono alcuni
9 uffici della pubblica amministrazione, agenzia delle Entrate e
10 della Riscossione, uffici comunali, Inps e altri enti impositori. Per
11 la Cassazione, sentenza 30362, depositata il 23 novembre 2018,
12 la prescrizione quinquennale è giustificata da un ragionevole
13 principio di equità, che vuole che il debitore venga sottratto
14 all'obbligo di corrispondere quanto dovrebbe per prestazioni già
15 scadute tutte le volte che queste non siano state tempestivamente
16 chieste dal creditore. Nel caso specifico, a fronte di una richiesta
17 originaria di Roma Capitale, già Comune di Roma, per circa
18 700mila euro, il Comune ha perso tutti i tre gradi di giudizio,
19 primo, secondo grado e Cassazione, subendo anche la condanna
20 al pagamento delle spese di giudizio per 10mila euro, oltre al
21 rimborso del 15% per spese forfetarie e accessori di legge,
22 nonché al versamento di un ulteriore importo del contributo
23 unificato. Ecco i fatti.

24 ***La richiesta dei tributi va fatta entro 5 anni***

25

1 Il Comune di Roma emette avvisi di liquidazione, notificati il 12
2 dicembre 2005, chiedendo il canone di pubblicità relativo
3 all'anno 2000, per un totale di 677.407,54 euro. Il contribuente
4 presenta ricorso, rilevando l'avvenuta prescrizione della richiesta
5 del Comune, in quanto oltre i 5 anni disciplinati dall'articolo
6 2943, n. 3 e n. 4 del codice civile. La Commissione tributaria di
7 primo grado, con sentenza del 1° febbraio 2007, accoglie il
8 ricorso, ritenendo applicabile l'articolo 2948, n. 3, codice civile, e
9 rilevando maturata la prescrizione quinquennale, essendo
10 avvenuta la notifica degli avvisi, relativi all'anno 2000, il 12
11 dicembre 2005. Contro la sentenza di primo grado, il Comune
12 presenta l'appello, con atto del giorno 11 novembre 2008, che la
13 Commissione tributaria regionale di Roma ha rigettato, con
14 sentenza del 21 maggio 2012. Per i giudici di secondo grado, il
15 termine quinquennale, che i giudici di primo grado avevano
16 richiamato a norma dell'articolo 2948 del codice civile, andava
17 rispettato. Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, il
18 Comune, ostinatamente, presenta il ricorso in Cassazione, che i
19 giudici di legittimità respingono, ritenendo infondati i motivi del
20 ricorso. I tributi locali si prescrivono nel termine di cinque anni
21 dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto
22 interruttivo tempestivamente notificato al contribuente, a norma
23 dell'articolo 2948 n. 4, codice civile, <<come già affermato dalla
24 Cassazione, con sentenza del 23 febbraio 2010, n. 4283, avuto
25 riguardo proprio a tributi locali (tasse per lo smaltimento rifiuti,

1 per l'occupazione del suolo pubblico, per concessione di passo
2 carrabile, contributi di bonifica)>>.

3 ***Prescrizione quinquennale giustificata da un principio di***
4 ***equità***

5 Per i giudici di legittimità, la prescrizione quinquennale è
6 giustificata da un ragionevole principio di equità, che vuole che il
7 debitore venga sottratto all'obbligo di corrispondere quanto
8 dovrebbe per prestazioni già scadute tutte le volte che queste non
9 siano state tempestivamente chieste dal creditore. In questo senso,
10 si veda la sentenza della Cassazione Civile, a sezioni unite, n.
11 23397/2016, la quale ha ampliato l'ambito di applicazione della
12 prescrizione breve. Infatti, mentre con l'ordinanza <<n. 20213/15
13 la Suprema Corte aveva affermato che la prescrizione
14 quinquennale operava laddove il titolo esecutivo fosse costituito
15 dalla sola cartella esattoriale dell'Ente della Riscossione, sicché
16 nelle altre ipotesi di sussistenza del credito erariale (ad esempio,
17 la notifica dell'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate)
18 avrebbe dovuto essere introdotta la prescrizione decennale, il
19 nuovo orientamento ha esteso i margini difensivi del cittadino, il
20 quale potrà chiedere al giudice l'estinzione del credito statale per
21 intervenuta prescrizione breve, non soltanto nei casi di notifica di
22 cartella esattiva (articolo 36 bis e/o ter del decreto del Presidente
23 della Repubblica n. 600/73), bensì anche nelle fattispecie
24 riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa
25 (avvisi di accertamento, avvisi di addebito, eccetera)>>. In

1 conclusione, dopo 22 anni, l'ufficio non ha incassato nulla ed è
2 stato anche condannato a pagare le spese di giudizio per circa
3 15mila euro e al pagamento di un ulteriore contributo unificato.
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 Per procedere all'accertamento, le prove del Fisco
2 devono essere gravi, precise e concordanti

3 **Per i ricavi in nero, insufficienti
4 le dichiarazioni di alcuni clienti**

5 **Mimma Cocciufa e Tonino Morina**

6 Per procedere all'accertamento, le prove del Fisco devono essere
7 gravi, precise e concordanti. Per la Cassazione, **ordinanza**
8 **1139/19, depositata il 17 gennaio 2019**, sono
9 insufficienti le dichiarazioni di alcuni clienti per accertare ricavi
10 in nero. Sbaglia perciò l'ufficio che basa l'accertamento su
11 dichiarazioni rese da terzi, in un numero di tre, limitato rispetto ai
12 soggetti complessivamente coinvolti (diciotto), senza operare
13 alcun riferimento alle modalità, alle tempistiche ed al contesto
14 spazio – temporale dei pagamenti. Ecco i fatti.

15 **L'accertamento del Fisco**

16 L'agenzia delle Entrate, ufficio Torino 3, notifica, in data 8
17 settembre 2008, un accertamento di **maggiori ricavi e**
18 **minori costi** per l'anno **2005**, ad una società di capitali, con
19 richiesta di Ires per **222.915,00 euro**, Irap **28.709,00**
20 **euro**, Iva per **39.780,00 euro**, sanzioni per **334.372,50**
21 **euro**, in totale **625.776,50 euro**, oltre interessi. Il primo
22 luglio 2009 la società presenta istanza di rimborso delle maggiori
23 imposte dirette pagate nel **2004** sull'imponibile di **365mila**
24 **euro**, per i costi non riconosciuti nell'avviso di accertamento. Il
25 10 settembre 2009, l'ufficio notifica alla società il provvedimento
di diniego del rimborso. La società ricorre contro i due

1 provvedimenti, accertamento e diniego del rimborso,
2 chiedendone l'annullamento, con atti distinti e contestando nel
3 merito le pretese dell'ufficio. Per la società, l'accertamento sui
4 maggiori ricavi deve essere annullato in quanto l'ufficio si è
5 basato sulle dichiarazioni di alcuni acquirenti (tre sui diciotto)
6 che avevano sostenuto costi aggiuntivi a quelli dichiarati in atto
7 per l'acquisto delle villette, dichiarazioni che non possono avere
8 valenza di prove. Per la società, è altresì errata l'aliquota Iva
9 applicata sul valore accertato (4%, anziché 20%), in relazione ai
10 lavori eseguiti.

Le sentenze di merito

11 La commissione tributaria provinciale di Torino, sezione 3, con
12 sentenza del 22 febbraio 2010, osserva che le dichiarazioni di soli
13 tre acquirenti su un totale di quindici villette non può avere
14 valore probatorio, determinando altresì nel 4% l'aliquota Iva da
15 applicare. Per i giudici di primo grado, deve essere respinto il
16 ricorso contro il diniego del rimborso, deve essere accolto
17 parzialmente il ricorso contro l'accertamento, determinando in
18 28.500 euro il maggiore imponibile tassabile con Iva al 4 per
19 cento. L'ufficio, con atto depositato il 25 maggio 2010, propone
20 appello contro la sentenza di primo grado, sostenendo che,
21 secondo le dichiarazioni di tre acquirenti delle villette costruite, la
22 società non ha prodotto alcuna fattura, e contesta perciò le
23 affermazioni dei primi giudici che hanno ritenuto non accettabili
24 le dichiarazioni dei tre acquirenti, che, sempre per l'ufficio,
25

1 integrano presunzioni con le caratteristiche di gravità, così da
2 poter essere usate ai fini dell'accertamento. Per l'aliquota Iva
3 applicata, l'ufficio sostiene che quella agevolata del 4 per cento è
4 utilizzabile solo in presenza di operazioni regolarmente fatturate.

5 La Commissione tributaria regionale di Torino, con sentenza del
6 10 febbraio 2011, accoglie l'appello dell'ufficio, in relazione al
7 punto relativo ai maggiori componenti positivi di reddito, per
8 omessa fatturazione di ricavi stimati in complessivi 171mila euro.

Il ricorso in Cassazione della società

9
10 Contro la sentenza di secondo grado, la società propone ricorso in
11 Cassazione, che viene accolto con rinvio ad altra sezione della
12 Commissione tributaria regionale di Torino. Per la Cassazione, la
13 motivazione adottata dai giudici di secondo grado <<appare
14 incongrua dal punto di vista logico e non rispettosa dei principi
15 che regolano la prova per presunzioni, se si considera che si
16 fonda in via esclusiva sulle dichiarazioni rese da terzi, in un
17 numero (tre) limitato rispetto ai soggetti complessivamente
18 coinvolti (diciotto), senza operare alcun riferimento alle modalità,
19 alle tempistiche ed al contesto spazio – temporale dei pagamenti.
20 Di contro, la stessa CTR ha posto in rilievo la lacunosità delle
21 dichiarazioni (“espressioni dubitative a mia memoria non
22 ricordo”) pur cercando di giustificarla. Per quanto i requisiti della
23 gravità, della precisione e della concordanza richiesti dalla legge,
24 debbano essere ricavati in relazione al complesso degli indizi,
25 soggetti ad una valutazione globale, e non con riferimento

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

singolare a ciascuno di questi, nel caso di specie difetta sia la gravità che la precisione. Inoltre, l'ulteriore elemento valorizzato dalla CTR (il non aver la società prodotto atti sufficienti a smentire le conclusioni raggiunte dall'ufficio) è di per sé privo di rilievo, atteso che la contribuente, in assenza di prestazioni rese "in nero", giammai avrebbe potuto fornire la dimostrazione di un fatto negativo>>. Al riguardo, si rileva che sono solo i fatti positivi che possono formare oggetto di prova. I fatti negativi devono essere provati da chi quel diritto intende fare valere. Imporre al contribuente l'onere di dimostrare l'inesistenza di una prestazione o di un reddito non è giuridicamente configurabile. Gli uffici non possono "inventare" ricavi, compensi o redditi inesistenti. Un fatto inesistente non può essere dimostrato con un fatto contrario esistente, e nemmeno è detto che attraverso presunzioni si possa dimostrare ciò che non è. Nel caso esaminato dalla Cassazione, con la richiamata ordinanza 1139/19, essendo al cospetto <<di meri elementi indiziari, la CTR avrebbe dovuto valutare se fossero esistenti ulteriori elementi di riscontro idonei a supportarli, se del caso ricorrendo ai suoi poteri inquisitori>>. Per accertare ricavi in nero, sono insufficienti le sole dichiarazioni di tre clienti, su diciotto coinvolti. Le testimonianze su presunte somme erogate in nero devono essere supportate da altri elementi. In conclusione, il ricorso della società va accolto, la sentenza dei giudici di secondo grado va cassata, con rinvio della causa, anche per le spese della presente fase di giudizio, alla Commissione

1 tributaria regionale di Torino in diversa composizione. Insomma,
2 il contenzioso torna indietro dalla Cassazione e riparte dal
3 secondo grado, con i giudici che dovranno uniformarsi ai principi
4 enunciati dai giudici di legittimità.
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 Dopo 22 anni di liti inutili, l'ufficio non incassa nulla, ma
2 il contenzioso non è ancora finito

3 **PER NEGARE IL COSTO E L'IVA**
4 **"PROVA" A CARICO DEL FISCO**

5 **Mimma Cocciufa**

6 **Tonino Morina**

7 L'acquirente in buona fede ha diritto a dedurre i costi e a detrarre
8 l'Iva sugli acquisti. In caso di operazioni considerate
9 "soggettivamente inesistenti, per negare la deduzione del costo e
10 la detrazione dell'Iva, deve essere il Fisco che deve fornire la
11 prova, anche su base indiziaria, che l'acquirente sia consapevole
12 di partecipare ad una cosiddetta frode "carosello". Per la
13 **Cassazione, sentenza 9588, depositata il 5 aprile**
14 **2019**, in assenza di elementi validi per evidenziare la
15 consapevolezza dell'acquirente di partecipare ad una frode, non si
16 verifica alcuna inversione dell'onere probatorio. **La "prova"**
17 **del Fisco, che nega la deduzione del costo e la**
18 **detrazione dell'Iva, non può limitarsi ad una**
19 **generica fittizietà del fornitore e alle violazioni**
20 **da egli commesse. Il contribuente, che acquista**
21 **in buona fede può detrarre l'Iva e dedurre i**
22 **relativi costi, in quanto non è responsabile del**
23 **comportamento illegittimo dei suoi fornitori che**
24 **evadono o commettono frodi. Il "guaio" è che la**
25 **sentenza della Cassazione, depositata il 5 aprile**

1 **2019, riguarda una lite relativa all'anno 1997,**
2 **che non si è ancora chiusa, perché la Cassazione**
3 **ha accolto il ricorso del contribuente, ma ha**
4 **rinvitato la lite alla Commissione tributaria**
5 **regionale che, in diversa composizione, dovrà**
6 **<<decidere attenendosi ai principi esposti,**
7 **liquidando altresì le spese anche della presente**
8 **fase di giudizio>>. Insomma, dopo 22 anni, la**
9 **lite non si è ancora chiusa e “riparte” dalla**
10 **Commissione tributaria regionale.** Per descrivere la
11 vicenda, è bene raccontare i fatti.

L'accertamento del 1997 ed il contenzioso infinito

12 Con avviso di rettifica del 1997, l'agenzia delle Entrate contesta
13 ad un contribuente l'indebita detrazione dell'Iva, relativamente a
14 fatture emesse da una ditta fornitrice, per operazioni ritenute
15 “soggettivamente inesistenti”, per un importo pari a
16 5.445.285.000 lire, cioè quasi 5miliardi e mezzo delle vecchie
17 lire.

18 Il ricorso presentato dal contribuente viene accolto dalla
19 Commissione tributaria provinciale di Milano, che, con sentenza
20 n. 16/1999, dichiara l'intervenuta decadenza dell'ufficio dal
21 potere di accertamento, per intervenuta presentazione della
22 dichiarazione di condono, a norma dell'articolo 50 della legge
23 413 del 1991.

24 Contro la decisione, l'ufficio propose appello davanti alla
25 Commissione tributaria regionale di Milano che, con sentenza n.

1 94/39/01 del giorno 11 aprile 2001, conferma la pronuncia dei
2 giudici di primo grado.

3 *Il ricorso in Cassazione dell'ufficio*

4 L'ufficio, ostinatamente, presenta il ricorso in Cassazione che,
5 sorprendentemente, viene accolto, con sentenza 10716/2009, che
6 cassa la sentenza dei giudici di secondo grado, con rinvio alla
7 Commissione tributaria regionale di Milano.

8 Riassunto, quindi, il giudizio davanti ai giudici di secondo grado,
9 questi ultimi, con sentenza 89/38/11, depositata il 20 giugno
10 2011, accolgono l'appello proposto dall'agenzia delle Entrate,
11 con <<rigetto dell'originario ricorso proposto>> dal contribuente
12 e condanna lo stesso al pagamento delle spese di lite.

13 *Il ricorso in Cassazione del contribuente*

14 A questo punto, è il contribuente che presenta il ricorso in
15 Cassazione, affidato a ben nove motivi. L'agenzia delle Entrate, a
16 sua volta, si costituisce e resiste, presentando controricorso.

17 Per la Cassazione, appare preliminare, rispetto agli altri, l'esame
18 del quarto e sesto motivo di ricorso del contribuente, con i quali
19 si duole, rispettivamente:

20 <<a) in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 5, codice
21 procedura civile, dell'insufficienza ed illogicità della
22 motivazione, nella parte in cui la C. T. R. ha ritenuto le
23 operazioni sottese all'avviso di accertamento impugnato
24 soggettivamente inesistenti;

1 b) in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, codice procedura
2 civile, della violazione dell'articolo 2697 codice civile, per avere
3 la C. T. R. posto a carico del contribuente l'onere di dimostrare di
4 non avere partecipato al meccanismo fraudolento oggetto della
5 contestazione dell'ufficio>>.

6 Per i giudici di legittimità, il ricorso deve essere accolto perché i
7 motivi sono fondati.

8 ***L'ufficio deve provare la consapevole partecipazione alla frode***

9 Per la Cassazione, <<rappresenta principio ormai consolidato
10 quello per cui, ove vengano contestate al contribuente operazioni
11 soggettivamente inesistenti, l'amministrazione finanziaria ha
12 l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma
13 anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si
14 inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via
15 presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il
16 contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando
17 l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale
18 ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente, mentre, ove
19 l'amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul
20 contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere
21 coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la
22 diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo
23 criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle
24 circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine,
25 né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza

1 di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (confronta, da
2 ultimo, **Cassazione, sezione 5, 20 aprile 2018, n.**
3 **9851**, Rv 647837-01)>>. Per i giudici di legittimità, questi
4 principi sono stati disattesi dalla Commissione tributaria
5 regionale <<giacché: a) invertendo l'onere della prova gravante
6 sulle parti, la sentenza di secondo grado afferma che, a fronte
7 della semplice contestazione dell'indebita detrazione Iva
8 relativamente ad operazioni soggettivamente inesistenti, spetta al
9 contribuente provare la legittimità e la correttezza della
10 detrazione (confronta motivazione pagina 3, penultimo
11 capoverso); b) la motivazione della gravata sentenza in ogni caso
12 non chiarisce quali sarebbero gli "attendibili riscontri indiziari"
13 (solo genericamente richiamati all'ultimo rigo dell'ultimo
14 capoverso della pagina 3 della motivazione), che, nella specie,
15 indurrebbero a confermare la consapevolezza della ricorrente di
16 partecipare ad un meccanismo fraudolento>>. Nella realtà, capita
17 spesso che negli accertamenti gli uffici si limitano ad elencare le
18 irregolarità commesse dal fornitore, che non versa l'Iva o non
19 presenta le dichiarazioni annuali dei redditi e dell'Iva,
20 dimenticando però che il contribuente non può in alcun modo
21 verificare simili circostanze. Vale la pena ripetere che il
22 contribuente, che acquista in buona fede, può detrarre l'Iva e
23 dedurre i relativi costi, in quanto non è responsabile del
24 comportamento illegittimo dei suoi fornitori che evadono o
25 commettono frodi.

Il nuovo rinvio della Cassazione ai giudici di secondo grado

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

In conclusione, deve essere accolto il ricorso del contribuente e la sentenza impugnata va cassata <<con nuovo rinvio alla C. T. R. della Lombardia, in diversa composizione, che, nel valutare il merito della rettifica effettuata, secondo quanto già disposto con la precedente sentenza n. 10716/2009 di questa stessa Corte, deciderà attenendosi ai principi esposti, provvedendo altresì alla liquidazione delle spese anche della presente fase di giudizio>>.

Il “gioco dell’oca del contenzioso”

La vicenda dimostra che per alcuni uffici è difficile abbandonare le liti, anche a rischio di non incassare nulla e pagare le spese di giudizio. In certi casi, infatti, aperta una lite, essi proseguono il contenzioso come se fosse diventato il “gioco dell’oca”. Ad ogni sentenza favorevole per il contribuente, segue l’appello dell’ufficio che, in genere, non rinuncia alla lite, anche se è sicuro di perdere. Non è giusto perché i fastidi per i contribuenti, non solo in termini economici, sono notevoli. Ma gli uffici se ne lavano le mani, lasciando fare ai giudici, e, anche se perdono in tutti e due i primi gradi di giudizio, proseguono la lite fino alla Cassazione. Insomma, almeno dieci anni di sofferenze per i contribuenti, che, nel caso in esame, sono già diventati più di venti anni. Gli uffici non devono proseguire le liti perse in partenza. Essi devono avere il coraggio di riconoscere i propri errori, perché il cittadino merita rispetto, soprattutto se è un contribuente leale. Compito degli uffici è di migliorare la

1 sostenibilità delle pretese tributarie indicate negli atti, non di
2 proseguire liti inutili. Purtroppo, in alcuni uffici, la parola
3 d'ordine "ridurre il contenzioso" viene letta al contrario, come se
4 fosse scritta "moltiplicare il contenzioso". Come si può vedere, al
5 momento, ci sono stati cinque giudizi. Ora, bisognerà aspettare
6 come si pronuncerà la Commissione tributaria Regionale. Se i
7 giudici di secondo grado dovessero uniformarsi ai principi della
8 Cassazione, è possibile un nuovo ricorso in Cassazione da parte
9 dell'ufficio. Se, invece, la Commissione tributaria Regionale
10 dovesse fare quello che hanno fatto i giudici di secondo grado nel
11 2011, sarà il contribuente a fare un nuovo ricorso in Cassazione.
12 Insomma, come già detto, il contenzioso è diventato il "gioco
13 dell'oca" e spesso si riparte daccapo. Nel caso specifico, si parla
14 di una lite relativa all'anno 1997, cioè di 22 anni fa, e non si sa
15 quando finirà.

1 Il percipiente – sostituto ha diritto allo scomputo delle somme
2 trattenute, anche se il sostituto non ha eseguito il versamento

3 ***Per il Fisco, il responsabile***
4 ***è solo chi opera la ritenuta***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Per le ritenute Irpef, il responsabile unico nei confronti dell'erario è
8 il sostituto d'imposta che opera la ritenuta. La Cassazione, a sezioni
9 unite, con la sentenza 10378, depositata il 12 aprile 2019, ha così
10 risolto, si spera definitivamente, l'annoso problema sulla esistenza o
11 meno della solidarietà tra sostituto d'imposta e sostituto, con
12 sentenze della Cassazione spesso contrastanti. ***Per la***
13 ***Cassazione, il “percipiente – sostituto” che subisce***
14 ***la ritenuta, cioè il dipendente, professionista o***
15 ***altro soggetto, ha diritto allo scomputo delle***
16 ***somme trattenute, anche se il sostituto d'imposta,***
17 ***datore di lavoro o committente che sia, non ha***
18 ***eseguito il versamento.*** Il “percipiente – sostituto” non è in
19 alcun modo responsabile in solido con il sostituto a subire gli effetti
20 della riscossione di cui all'articolo 35, del Dpr 602/1973. Ecco i
21 fatti.

22
23 ***La cartella di pagamento e le sentenze di merito***

24 L'agenzia delle Entrate, a seguito di controllo formale a norma
25 dell'articolo 36 – ter, del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973,

1 emette una cartella per la riscossione di somme che <<il sostituto
2 d'imposta non aveva provveduto a versare, pur avendo operato le
3 ritenute>>. Il ricorso del contribuente viene accolto dai giudici di
4 primo grado, ma l'ufficio, anziché desistere, presenta il ricorso in
5 appello. Anche i giudici di secondo grado, con la sentenza n.
6 112/2012 della Commissione tributaria regionale di Bari, sezione
7 staccata di Foggia, rigettano l'appello dell'ufficio. Con argomentata
8 motivazione, i giudici hanno respinto l'appello, dopo avere rilevato
9 che l'articolo 22 del Testo unico delle imposte sui redditi, Dpr
10 917/1986, <<riconosceva al sostituto il diritto allo scomputo delle
11 ritenute d'acconto effettuate dal sostituto, spiegava che nel caso
12 pervenuto all'esame non poteva trovare applicazione l'articolo 35
13 Dpr 29 settembre 1973, n. 602, perché quest'ultimo prevedeva la
14 solidarietà del sostituto solamente in ipotesi di "omissione sia della
15 ritenuta sia del versamento relativo">>.

Le regole su sostituzione e solidarietà d'imposta

16 Per legge, la sostituzione nel pagamento dell'imposta e la
17 solidarietà nell'imposta sono istituti profondamente diversi.
18 L'articolo 64, comma 2, del decreto sull'accertamento, Dpr
19 600/1973, che disciplina il giudizio di accertamento dell'imposta
20 nel caso di sostituzione, dimostra che il soggetto passivo della
21 stessa rimane il sostituto, atteso che al sostituto è soltanto
22 riconosciuta una eccezionale facoltà di intervenire nel processo. Di
23 qui la conseguenza per cui il dovere di versamento della ritenuta
24 d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto
25

1 all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto solo a carico del
2 sostituto. Per la Cassazione, <<Nel caso in cui il sostituto ometta di
3 versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto,
4 il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che
5 la responsabilità solidale prevista dall'articolo 35 del Dpr n. 602
6 citato è espressamente condizionata alla circostanza che non siano
7 state effettuate le ritenute>>. In conclusione, per i giudici di
8 legittimità, a sezioni unite, il "percipiente – sostituto" che subisce
9 la ritenuta, cioè il dipendente, professionista o altro soggetto, ha
10 diritto allo scomputo delle somme trattenute, anche se il sostituto
11 d'imposta, datore di lavoro o committente che sia, non ha eseguito
12 il versamento. Per la Cassazione il "sostituto" non è punibile per le
13 inadempienze del "sostituto". Al riguardo, nella sentenza della
14 Cassazione n. 8606 sezione I, del 2 ottobre 1996, si legge che: <<Se
15 è vero che, anche in regime di imposte riscosse in tutto o in parte
16 previa ritenute alla fonte, debitore principale verso il Fisco è il
17 percettore del reddito imponibile e non il sostituto che esegua la
18 ritenuta e il successivo versamento (onde è al medesimo debitore
19 principale che compete il diritto di ripetere quanto eventualmente
20 pagato in eccesso), è nondimeno vero che il sistema normativo è
21 concepito in modo tale da far sì che a tale versamento il sostituto
22 rimanga comunque del tutto estraneo. A lui, infatti, il Fisco non
23 potrebbe opporre che il sostituto ha omesso di versare la somma
24 trattenuta. ... Il che, sul piano sistematico, conferma come, anche
25 dal punto di vista della prova, non possa essere richiesto al

1 percipiente di somme gravate da ritenuta alla fonte altra
2 dimostrazione, ai fini della ripetizione dell'imposta indebitamente
3 pagata, che quella di aver subito la relativa ritenuta>. Questa
4 sentenza, di oltre 22 anni fa, conferma, quindi, che non può essere
5 messo in dubbio che la ritenuta è stata effettuata quando è
6 manifesta in fattura o in altro documento la rinuncia dello stesso
7 contribuente. Il mancato invio della certificazione o, addirittura, il
8 mancato versamento della ritenuta sono problemi che riguardano il
9 sostituto d'imposta e, quindi, non si può disturbare chi ha subito la
10 ritenuta.

Per “giustificare” la ritenuta basta la fattura

11 Nel caso di un professionista o di un'impresa, per lo scomputo delle
12 ritenute subite basta la fattura. Al riguardo, è la stessa agenzia delle
13 Entrate, con la risoluzione 68/E del 19 marzo 2009 che ne dà
14 conferma. Se manca la certificazione, il professionista o l'impresa
15 che ha subito la ritenuta deve esibire la fattura e la relativa
16 documentazione, proveniente da banche o altri intermediari
17 finanziari, a conferma dell'importo netto effettivamente percepito,
18 al netto della ritenuta, così come risulta dalla fattura. Nella
19 risoluzione, si legge inoltre che nel caso in cui la fattura e la
20 documentazione bancaria siano prodotte in sede di controllo
21 formale, a norma dell'articolo 36-ter del Dpr 600/1973, alle stesse
22 andrà, inoltre, allegata una dichiarazione sostitutiva di atto notorio
23 in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, che la
24 documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una fattura
25

1 regolarmente contabilizzata e che a fronte della stessa non vi sono
2 stati altri pagamenti da parte del sostituto.

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

Titoli proposti:

In caso di accertamento per maggior reddito contestato ad una società di capitali, deve essere sospeso il giudizio sul contenzioso dei partecipanti

***La pronuncia sul socio “dipende”
dalla sentenza definitiva della srl***

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

In caso di accertamento per maggior reddito contestato ad una società di capitali, deve essere sospeso il giudizio sul contenzioso del maggior reddito contestato ai soci partecipanti. Per la Cassazione, ***ordinanza interlocutoria 11351 depositata il 26 aprile 2019***, i giudici tributari devono sospendere il giudizio relativo ai soci partecipanti in attesa del passato in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società di capitali. Ecco i fatti.

Il doppio contenzioso della s. r. l. e dei soci

L'agenzia delle Entrate emette due accertamenti, ***uno nei confronti di una società a responsabilità limitata, e uno nei confronti del socio*** al quale viene attribuito il reddito di partecipazione.

Il ricorso proposto dal socio viene parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Benevento. Con la sentenza 5866/13/2017, depositata il 23 giugno 2017, la Commissione tributaria regionale della Campania respinge

1 l'appello dell'ufficio. Per i giudici di secondo grado, la lite
2 relativa all'accertamento emesso nei confronti della società a
3 responsabilità limitata era stata definita con sentenza della
4 Commissione tributaria regionale della Campania n.
5 **8469/44/2016**, depositata il 5 ottobre 2016 (non passata in
6 giudicato), che ha rigettato l'appello proposto dall'ufficio. Per i
7 giudici di secondo grado <<sussistendo, quindi, un vincolo di
8 consequenzialità necessaria tra la suddetta controversia>>
9 relativa alla società di capitali <<e quella relativa al reddito di
10 partecipazione del socio, le statuizioni contenute nella
11 menzionata sentenza si ripercuotevano necessariamente sul
12 reddito di partecipazione del socio>>. Contro la sentenza,
13 l'ufficio ha proposto ricorso in Cassazione, che è stato accolto per
14 la ragione che **il giudizio nei confronti del socio deve**
15 **essere sospeso in attesa del passaggio in**
16 **giudicato della sentenza emessa nei confronti**
17 **della società** a responsabilità limitata.

18 ***Pronuncia sul socio dopo quella definitiva sulla s. r. l.***

19 Nel ricorso in Cassazione, l'agenzia delle Entrate denuncia la
20 violazione e falsa applicazione dell'articolo 295 del codice di
21 procedura civile, per non avere la Commissione tributaria
22 regionale <<sospeso il giudizio relativo al socio nell'attesa della
23 definizione del giudizio instaurato dalla società>>.

24 L'articolo 295 del codice di procedura civile, stabilisce,
25 letteralmente: <<il giudice dispone che il processo sia sospeso in
ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una

1 controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della
2 causa>>. Per i giudici di legittimità, il motivo è fondato, in
3 quanto la sentenza della Commissione tributaria regionale della
4 Campania n. **8469/44/2016**, relativa alla società <<non è
5 passata in giudicato, essendo stato proposto dall’Agenzia delle
6 Entrate avverso la decisione suddetta ricorso per Cassazione,
7 definito con sentenza n. 29980 del 2018 di annullamento con
8 rinvio>>. Nella richiamata sentenza 29980, la Corte di
9 Cassazione <<accoglie il ricorso>> presentato dall’agenzia delle
10 Entrate, <<cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione
11 della Commissione tributaria regionale Campania anche per la
12 liquidazione delle spese del giudizio di legittimità>>. Insomma,
13 per il contenzioso relativo alla società a responsabilità limitata si
14 deve “ripartire” dal secondo grado. La conseguenza che ne deriva
15 è che la Commissione tributaria regionale della Campania,
16 nell’emettere la sentenza relativa al socio, <<non si è uniformata
17 all’orientamento di questa Corte secondo cui, in caso di pendenza
18 separata di procedimenti relativi all’accertamento del maggior
19 reddito contestato ad una società di capitali e di quello di
20 partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio,
21 quest’ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato
22 disposto degli articoli 1 decreto legislativo 31 dicembre 1992 n.
23 546 e 295 codice procedura civile in attesa del passaggio in
24 giudicato della sentenza emessa nei confronti della società>>. Per
25 i giudici di legittimità, l’accertamento nei confronti della società

1 di capitali costituisce un <<indispensabile antecedente logico –
2 giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto
3 amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non
4 ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di
5 litisconsorzio necessario (in termini, Cassazione n. 23323 del
6 2014)>>. In conclusione, come stabilito dalla Cassazione, con
7 **l'ordinanza interlocutoria 11351 depositata il 26**
8 **aprile 2019**, i giudici tributari devono sospendere il giudizio
9 relativo ai soci partecipanti in attesa della definizione del giudizio
10 relativo alla società a responsabilità limitata, che, come si è detto,
11 deve “ripartire” dal secondo grado.

12 ***Soci e società di persone: le liti viaggiano***
13 ***insieme***

14 Nel rispetto dei principi consolidati della Cassazione, è opportuno
15 sottolineare che:

16 ❖ in caso di accertamento per maggior reddito contestato ad
17 una società di capitali, ***deve essere sospeso il giudizio***
18 sul contenzioso del maggior reddito contestato ai soci
19 partecipanti, ***ma non ricorre l'ipotesi di***
20 ***litisconsorzio necessario*** tra società e soci;

21 ❖ in caso di accertamenti emessi nei confronti delle società ed
22 associazioni di cui all'articolo 5 del Testo unico delle imposte sui
23 redditi, Dpr 917/1986, e dei soci delle stesse (articolo 40 Dpr
24 600/1973), il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società,
25 anche contro un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente

1 la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni
2 personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo,
3 e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni
4 soltanto di essi; in questi casi, si tratta di **litisconsorzio**
5 **necessario originario**.

6 Le sentenze emesse dai giudici tributari, in violazione del
7 litisconsorzio obbligatorio tra la società di persone ed i soci
8 partecipanti, sono nulle. Perciò, le sentenze di primo e secondo
9 grado, rese in violazione del litisconsorzio, non sono valide ed il
10 processo tributario riparte daccapo, cioè dal primo grado. In
11 questi casi, per la **Cassazione, ordinanza 1472,**
12 **depositata il 22 gennaio 2018,** è nullo l'intero
13 processo, che si rinvia alla Commissione tributaria provinciale,
14 davanti alla quale la controversia dovrà essere riassunta nei
15 confronti di tutti i litisconsorzi necessari. Sono in ogni caso nulle
16 le sentenze emesse dai giudici tributari in contrasto con
17 l'indirizzo consolidato della Cassazione, secondo cui
18 l'accertamento del vizio di difetto dell'integrità del litisconsorzio
19 necessario sul piano sostanziale riveste carattere di pregiudizialità
20 assoluta (Cassazione, sentenza 6666, sezione I, 15 maggio 2001;
21 Cassazione, sentenza 432 del 14 gennaio 2003).

22
23
24
25

1 Sbagliano gli uffici che negano la restituzione perché
2 ritengono applicabile il termine biennale

3 ***Per il diritto al rimborso Iva,
4 la prescrizione è decennale***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Il credito Iva riconosciuto deve essere rimborsato. E' sbagliata
8 l'ostinazione degli uffici che ne negano la restituzione in quanto
9 ritengono applicabile il termine di prescrizione biennale. Per la
10 Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione prima, il
11 credito Iva è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale e
12 l'amministrazione finanziaria deve eseguire il rimborso, se la
13 richiesta è fatta entro i 10 anni (***sentenza 2793/1/19,
14 depositata il 9 maggio 2019***). L'applicazione del
15 termine decennale è ormai un principio consolidato da più di 20
16 anni e non si capisce perché alcuni uffici coltivino inutilmente il
17 contenzioso, sostenendo che è invece applicabile il termine di
18 decadenza biennale, magari sperando in alcune sentenze a
19 "sorpresa" di giudici tributari distratti che, però, non passano il
20 vaglio di giudici più attenti e vengono bocciati dai giudici di
21 legittimità. E' quello che, ad esempio, è successo con la predetta
22 sentenza. Ecco i fatti.

23 ***L'istanza di rimborso e la sentenza a sorpresa in primo grado***

24 Un contribuente, che aveva cessato l'attività, presenta istanza di
25 rimborso Iva per l'anno 2009, alla competente agenzia delle
Entrate, che, però, come succede spesso, non fornisce alcuna

1 risposta. Formatosi il “silenzio – rifiuto”, il contribuente presenta
2 ricorso, ma, sorprendentemente, viene respinto dalla
3 Commissione tributaria provinciale di Roma, sezione 28, con
4 sentenza n. 20489 del 21 settembre 2017. Per i giudici di primo
5 grado, il contribuente non aveva diritto al rimborso dell’Iva
6 perché non aveva compilato a suo tempo il quadro VR della
7 dichiarazione annuale Iva, e, quindi, era intervenuta la decadenza
8 di cui all’articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 546/1992,
9 che limita a due anni il termine per la domanda di rimborso. Al
10 riguardo, si precisa che, per gli anni successivi al 2011, il
11 rimborso Iva non “passa” più attraverso la presentazione del
12 modello VR, che è stato soppresso.

L’appello del contribuente e la sentenza di secondo grado

13 Il contribuente presenta l’appello, sostenendo che la richiesta del
14 rimborso dell’Iva è soggetta al termine di prescrizione decennale
15 e non a quella biennale, come ritenuto dai giudici di primo grado.
16 Per i giudici di secondo grado, l’appello è fondato. Nel
17 riconoscere al contribuente il diritto al rimborso dell’Iva, i giudici
18 romani richiamano quanto affermato dalla Corte di Cassazione
19 nella sentenza n. 9941, sezione 5, del 15 maggio 2015: <<In tema
20 di Iva, la domanda di rimborso relativa all’eccedenza di imposta
21 risultante alla cessazione dell’attività di impresa è regolata
22 dall’articolo 30, secondo comma, del D. P. R. 26 ottobre 1972, n.
23 633, con la conseguenza che è esaustiva la manifestazione di una
24 volontà diretta all’ottenimento del rimborso, ancorché non
25

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

accompagnata dalla presentazione del modello ministeriale VR, che costituisce, ai sensi dell'articolo 38 – bis del D. P. R. n. 633 del 1972, solo un presupposto per l'esigibilità del credito, ed è soggetta al termine ordinario di prescrizione decennale e non a quello di decadenza biennale, ex articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, applicabile solo in via sussidiaria e residuale>>. Ai fini del rimborso del credito Iva <<è sufficiente che il contribuente manifesti la propria volontà di esercitare il relativo diritto mediante l'esposizione del credito di imposta nella dichiarazione annuale, che, da tale momento, è anche esigibile>> (Cassazione, sezione 5, sentenza n. 17151 del 28 giugno 2018).

Lo stesso Fisco, dal 1993, afferma che la prescrizione è decennale

Il fatto grave è che alcuni uffici proseguono il contenzioso, sostenendo che si applica il termine di decadenza biennale, dimenticandosi o facendo finta di dimenticare il consolidato orientamento dei giudici di legittimità e le indicazioni già fornite dal ministero delle finanze, nel 1993, cioè 26 anni fa, nella quale circolare si richiama una precedente del 13 dicembre 1986, cioè di 33 anni fa. Nella circolare **n. 19 dell'11 agosto 1993**, che detta le modalità di liquidazione dei rimborsi dell'Iva, al paragrafo 2.12 "prescrizione del rimborso", si legge che <<Ai rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, come è stato precisato con la circolare n. 81 del 13 dicembre 1986, torna applicabile la prescrizione ordinaria decennale ai sensi dell'articolo 2946 del codice civile. La prescrizione decorre dalla scadenza del termine

1 massimo concesso all'Amministrazione per l'esecuzione del
2 rimborso e, quindi, per effetto delle disposizioni attualmente
3 contenute nell'articolo 38-bis, primo comma, del D.P.R. 633 del
4 1972, dopo che sono trascorsi tre mesi dalla scadenza del termine
5 di presentazione della dichiarazione annuale>>. La stessa
6 circolare si chiude con la seguente avvertenza: <<Si pregano gli
7 uffici e le associazioni di categoria di dare la massima diffusione
8 al contenuto della presente circolare>>. Evidentemente, visto che
9 nel 2019 sono ancora tante le liti pendenti in materia, alcuni
10 uffici non hanno avuto il tempo di leggere la circolare del 1993 e
11 nemmeno hanno preso coscienza del consolidato orientamento
12 della Cassazione. Ecco, di seguito, alcune sentenze dei giudici di
13 legittimità.

14 ***Per la Cassazione, vale sempre la prescrizione decennale***

15 Per i giudici di legittimità, sentenza n. 19510 del 19 dicembre
16 2003, a norma dell'articolo 38 bis del Dpr 26 ottobre 1972, n.
17 633, il credito del contribuente per il rimborso dell'Iva, versata in
18 misura superiore al dovuto, si consolida decorsi due anni dal
19 termine per la presentazione della dichiarazione annuale senza
20 che l'amministrazione finanziaria abbia notificato alcun avviso di
21 rettifica o di accertamento ed è esigibile alla scadenza dei
22 successivi tre mesi. Pertanto, il termine di prescrizione decennale
23 del diritto al rimborso decorre a partire da due anni e tre mesi
24 dalla data di presentazione della dichiarazione annuale, non
25 essendo il diritto medesimo esigibile prima del decorso di detto

1 termine. Si veda, in questo senso, anche la sentenza della
2 Cassazione, n. 28024, del 25 novembre 2008.

3 *I principi della Cassazione, a sezioni unite*

4 Per la Cassazione, a sezioni unite, il diritto alla detrazione
5 dell'Iva non può essere negato nemmeno in caso di omessa
6 presentazione della dichiarazione. L'Iva pagata, che risulta dalle
7 liquidazioni periodiche, è detraibile ed il diritto alla detrazione
8 spetta, a prescindere dalla presentazione della dichiarazione
9 annuale. La sostanza deve sempre prevalere sulla forma. Sono
10 questi, in sintesi, i principi enunciati dalla Corte di Cassazione, a
11 sezioni unite, nella sentenza **17757/16, depositata l'8**
12 **settembre 2016**. Ecco i fatti. L'agenzia delle Entrate notifica
13 una cartella di pagamento, a seguito di controllo automatizzato al
14 contribuente che aveva indicato un credito Iva riportato dalla
15 precedente annualità per il quale anno la dichiarazione era stata
16 omessa. Il credito Iva risultava però chiaramente nelle
17 liquidazioni periodiche presentate. Il contribuente presenta
18 ricorso e l'ufficio subisce due bocciature, prima da parte dei
19 giudici di primo grado che accolgono il ricorso, annullando la
20 cartella di pagamento, e poi dai giudici di secondo grado, che
21 hanno dato ragione al contribuente, respingendo l'appello
22 dell'ufficio e riconoscendo che il credito Iva risultante dalle
23 liquidazioni periodiche è un diritto <<che non può essere
24 annullato a causa della mancata compilazione e presentazione
25 della dichiarazione annuale>> (Commissione tributaria regionale

1 del Lazio, sentenza n. 602 del 5 ottobre 2011). La terza
2 bocciatura per il Fisco è arrivata dai giudici di legittimità, che
3 hanno respinto il ricorso per Cassazione presentato dall'ufficio.
4 Per i giudici di legittimità, l'inosservanza degli adempimenti
5 cartolari, quali l'omessa presentazione della dichiarazione
6 annuale, non comporta la perdita dell'Iva pagata sugli acquisti
7 che, in forza del principio di neutralità fiscale, costituisce
8 fondamentale criterio del sistema comunitario. Il diritto si
9 realizza, alternativamente, con lo strumento della detrazione o
10 con quello del rimborso. Il contribuente che, entro il termine di
11 decadenza stabilito per il rimborso, ha esercitato il diritto alla
12 restituzione con richiesta di detrazione contrastata dal Fisco per
13 inosservanza di adempimenti formali, non può, in caso di esito
14 negativo del giudizio sulla detrazione, ritenersi preclusa la
15 restituzione, se richiesta nel rispetto del termine di prescrizione,
16 di norma, entro 10 anni.

Condizioni per il riconoscimento dei crediti

17 Per l'agenzia delle Entrate, come specificato nella risoluzione
18 74/E del 2007, sono importanti le considerazioni della Corte di
19 Cassazione contenute nella sentenza n. **523 del 3 luglio 2001,**
20 **depositata il 18 gennaio 2002,** che possono tornare utili anche
21 con riferimento ai crediti Iva per i quali la relativa dichiarazione
22 annuale è stata omessa, tenendo conto, altresì, delle disposizioni
23 di cui all'articolo 55 del decreto Iva, Dpr 633 del 1972 in materia
24 di accertamento induttivo, nonché di quelle di cui all'articolo 8,
25 comma 3, del Dpr 322 del 1998 (che ha sostituito l'articolo 28

1 del decreto Iva, Dpr 633/1972) e del richiamo ivi contenuto al
2 termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione stabilito
3 dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del Dpr 633/1972.
4 Dalla lettura congiunta degli articoli 8 del Dpr 322 del 1998 e 19
5 del Dpr 633 del 1972, infatti, è possibile desumere che la
6 decadenza del diritto alla detrazione ricorre *soltanto nel caso* in
7 cui il medesimo non è esercitato <<*al più tardi, con la*
8 *dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in*
9 *cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti*
10 *al momento della nascita del diritto medesimo*>>. A questo
11 riguardo, la Corte di Cassazione, nella predetta sentenza n. 523,
12 ha, infatti, stabilito che la decadenza <<si verifica ... solo quando
13 la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non
14 venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. **E il**
15 **concorso di entrambe le circostanze** ... si giustifica
16 col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del
17 diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti
18 d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di
19 competenza>>.

20 ***Il credito va riconosciuto se risulta dalle liquidazioni Iva***
21 Per l'agenzia delle Entrate, <<La sanzione della decadenza non
22 può essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia
23 stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti,
24 invece, dalla dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa
25 la presentazione, poiché, nel caso di accertamento induttivo,
l'ufficio ... deve computare in detrazione *non solo i versamenti*

1 *eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili,*
2 *risultanti dalle dichiarazioni mensili*, come prescrive l'articolo
3 55 del citato decreto, sicché il diritto alla detrazione viene meno
4 solo per i crediti d'imposta relativi a operazioni non registrate o,
5 comunque, non risultanti dalle liquidazioni periodiche>>
6 (confronta sentenza n. 544 del 27 settembre 1996, depositata il 20
7 gennaio 1997). Resta naturalmente fermo che il diritto alla
8 detrazione è, in ogni caso, subordinato all'accertamento
9 dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la
10 dichiarazione Iva risulta omessa. In altri termini, il diritto alla
11 detrazione è ammesso a condizione che l'esistenza del credito Iva
12 sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di controllo
13 dell'annualità per la quale la dichiarazione è stata omessa. Vale la
14 pena ripetere che il credito Iva può essere negato solo <<quando
15 la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non
16 venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. **E il**
17 **concorso di entrambe le circostanze** ... si giustifica
18 col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del
19 diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti
20 d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di
21 competenza>> (Cassazione, sentenza n. 523, *depositata il 18*
22 *gennaio 2002*). Al riguardo, nella sentenza della **Cassazione,**
23 **sezioni unite civile, n. 17757/16, udienza del 21**
24 **giugno 2016, depositata il giorno 8 settembre**
25 **2016**, al paragrafo 6, i giudici di legittimità affermano che deve

1 essere formulato il seguente principio di diritto: <<La neutralità
2 dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che,
3 pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta
4 – risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per
5 un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione
6 della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello
7 in cui il diritto è sorto – sia riconosciuta dal giudice tributario se
8 siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali
9 per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non
10 può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella
11 emessa del fisco a seguito di controllo formale automatizzato,
12 laddove, pur non avendo il contribuente presentato la
13 dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, **sia**
14 **dimostrato in concreto – ovvero non controverso –**
15 **che si tratti di acquisti fatti da un soggetto**
16 **passivo d'imposta, assoggettati a Iva e**
17 **finalizzati a operazioni imponibili>>. Nella predetta
18 sentenza, al paragrafo 6.2, i giudici di legittimità affermano che
19 <<resta escluso ogni impedimento temporale alla deducibilità
20 giudiziale dell'eccedenza, atteso che, in ogni caso, **le**
21 **detrazioni sono state esercitate de facto entro il**
22 **termine previsto per la presentazione della**
23 **dichiarazione relativa al secondo anno**
24 **successivo a quello in cui il diritto è sorto>>. Per la
25 Cassazione, a sezioni unite (sentenza **17757/16**) l'Iva pagata, che
risulta dalle liquidazioni periodiche, è detraibile ed il diritto alla****

1 detrazione spetta, a prescindere dalla presentazione della
2 dichiarazione annuale. La sostanza deve sempre prevalere sulla
3 forma. Per i giudici di legittimità, l'inosservanza degli
4 adempimenti cartolari, quali l'omessa presentazione della
5 dichiarazione annuale, non comporta la perdita dell'Iva pagata
6 sugli acquisti che, in forza del principio di neutralità fiscale,
7 costituisce fondamentale criterio del sistema comunitario. Si
8 veda, in questo senso, ***l'ordinanza n. 127 della***
9 ***Cassazione del 4 gennaio 2017***. Al contribuente deve
10 essere sempre concessa la possibilità di dimostrare l'esistenza
11 contabile del credito per il riconoscimento immediato dello
12 stesso. Per la Corte di giustizia europea, sentenza del 2014, <<il
13 principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la
14 detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi
15 sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono
16 stati omessi dai soggetti passivi>>. I requisiti sostanziali
17 richiedono che gli acquisti siano effettuati da un soggetto
18 passivo, e che quest'ultimo sia debitore dell'Iva attinente a tali
19 acquisti e che i beni siano utilizzati ai fini di proprie operazioni
20 imponibili. In presenza dei requisiti sostanziali non si può negare
21 in alcun modo il diritto al credito Iva. Per la Cassazione, <<il
22 tutto va visto in coerenza con quella virtuosa prassi
23 amministrativa mirante a riscontrare, su sollecitazione del
24 contribuente, l'esistenza contabile e l'effettività sostanziale del
25 credito maturato nel periodo d'imposta, non essendovi, invece,

1 alcuna obbligatorietà di dare ingresso all'accertamento induttivo
2 che comunque, impone, per legge, pur sempre lo scomputo>> dei
3 versamenti e delle imposte detraibili sugli acquisti, che risultano
4 dalle liquidazioni.

Le indicazioni dell'agenzia delle Entrate

5 E' anche superata l'eccezione di alcuni uffici, secondo la quale
6 l'eccedenza di credito Iva, maturata in un anno in cui la
7 dichiarazione Iva era stata omessa, poteva essere computata in
8 detrazione, al più tardi, nel termine previsto per la presentazione
9 della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello
10 in cui il diritto è sorto. In base alle indicazioni fornite
11 dall'agenzia delle Entrate, i crediti da dichiarazioni omesse, se
12 spettanti, devono essere riconosciuti dagli uffici. Per il
13 contribuente, basta dimostrare all'ufficio l'effettiva esistenza del
14 credito, applicando le regole indicate nella circolare **21/E del 25**
15 **giugno 2013**, che valgono anche per le situazioni passate,
16 comprese quelle per le quali non esiste contenzioso in corso. In
17 questo caso, si applicano i principi dell'autotutela, che significa
18 anche ascoltare e rispettare i cittadini. Al contribuente deve essere
19 sempre concessa la possibilità di dimostrare l'esistenza contabile
20 del credito per il riconoscimento immediato dello stesso. E' il
21 caso di precisare che, con questa circolare, l'agenzia delle Entrate
22 ha superato ed abbandonato l'errata interpretazione della
23 precedente circolare **34/E del 6 agosto 2012**, in base alla
24 quale il contribuente doveva prima pagare i crediti "trasformati"
25 in debito, con sanzioni ed interessi, e poi presentare istanza di

1 rimborso. Per fortuna, dopo quasi un anno dalla precedente
2 circolare, l'agenzia delle Entrate riconosce che si devono
3 applicare i principi dell'autotutela, che significa anche ascoltare e
4 rispettare i cittadini. Con una particolare avvertenza: l'autotutela
5 è esercitabile senza limiti di tempo, se serve a correggere palesi
6 errori o eliminare ingiustizie. Resta fermo che sulla parte di
7 credito spettante ed effettivamente usata sono dovute le mini –
8 sanzioni del 10% e gli interessi. Sono queste le indicazioni fornite
9 dall'agenzia delle Entrate agli uffici con la **comunicazione**
10 **di servizio n. 39**, firmata il **14 agosto 2013** dal
11 direttore centrale servizi al contribuente Paolo Savini. Nella
12 direttiva, l'agenzia delle Entrate, richiamando la circolare **21/E**
13 **del 25 giugno 2013**, avverte che, già in sede di assistenza sulla
14 comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, al
15 contribuente deve essere concessa la possibilità di **dimostrare**
16 **l'esistenza contabile del credito** per il riconoscimento immediato
17 dello stesso, evitando il complesso iter procedurale previsto dalla
18 circolare **34/E del 6 agosto 2012**, in base alla quale il
19 contribuente doveva prima pagare i crediti “trasformati” in
20 debito, con sanzioni ed interessi, e poi presentare istanza di
21 rimborso. Rimane sempre ferma la possibilità per l'ufficio di
22 effettuare i controlli in merito alla dichiarazione omessa, anche
23 per accertare l'effettivo credito maturato. Nel rispetto delle
24 indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate, con la circolare
25 **21/E del 25 giugno 2013**, considerato che il credito della

1 dichiarazione omessa è effettivamente spettante, l'ufficio deve
2 riconoscere il credito in *tempo reale*. Questo per la ragione che, a
3 seguito della predetta circolare 21/E, *che ha corretto la circolare*
4 *34/E del 6 agosto 2012*, l'agenzia delle Entrate ha superato la
5 rigida interpretazione, in base alla quale, in caso di dichiarazione
6 omessa, i crediti si trasformavano in debiti. Se il credito non
7 dichiarato è effettivamente spettante, il contribuente può
8 attestarne l'esistenza contabile, con la produzione all'ufficio, di
9 idonea documentazione, entro i 30 giorni successivi al
10 ricevimento della comunicazione di irregolarità. Il credito potrà
11 essere attestato, sia con la ricevuta di presentazione della
12 dichiarazione prodotta, anche se dopo 90 giorni dalla scadenza,
13 sia con l'*esibizione dei registri Iva, delle relative liquidazioni e*
14 *delle fatture*. In questo modo, la dimostrazione dell'esistenza
15 contabile del credito pone il contribuente, anche se in ritardo,
16 nella stessa condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse
17 correttamente presentato la dichiarazione.

L'impegno del Fisco ad abbandonare il contenzioso

18 Il fatto curioso è che, a seguito di una risposta ad una
19 *interrogazione parlamentare del 23 aprile 2015*,
20 c'era stato l'impegno dell'agenzia delle Entrate ad abbandonare i
21 contenziosi pendenti sui rimborsi Iva aventi ad oggetto i dinieghi
22 sbagliati dell'ufficio. Si vede che gli uffici non hanno ancora
23 recepito le indicazioni dell'agenzia delle Entrate e costringono i
24 contribuenti a proseguire un inutile e defatigante contenzioso.
25

1 Questo perché, evidentemente, non hanno tempo da perdere per
2 ascoltare i cittadini, in quanto sono troppo impegnati al
3 raggiungimento degli obiettivi di controlli, accertamenti,
4 verifiche, contenzioso e statistiche varie, dimenticandosi, però,
5 che tra questi obiettivi è escluso quello di fare fallire i
6 contribuenti o disturbare le persone perbene.
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Doppia beffa: la richiesta oltre il termine quinquennale fa*
2 *“perdere” i soldi e l’Inps deve anche pagare le spese di*
3 *giudizio*

4 ***Bocciato l’istituto previdenziale***
5 ***che chiede i contributi dopo 5 anni***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 L’istituto previdenziale, che chiede i contributi Inps dopo 5 anni,
9 non incassa nulla ed è costretto a pagare le spese di giudizio al
10 contribuente ingiustamente disturbato. Punita così l’ostinazione
11 dell’istituto previdenziale che, a fronte di una richiesta originaria di
12 contributi Inps per circa 3mila euro, dopo avere subito due
13 bocciature dal tribunale di Cagliari e dalla Corte di appello di
14 Cagliari, ha presentato ricorso per Cassazione. Anche il terzo
15 tentativo è fallito ed i giudici di legittimità, sezione lavoro,
16 ordinanza 14410/19, depositata il 27 maggio 2019, hanno respinto
17 il ricorso dell’Inps, condannando l’istituto al pagamento delle spese
18 di giudizio, liquidate in 200 euro per esborsi, 1.500 euro per
19 compensi professionali, oltre al rimborso spese forfetarie nella
20 misura del 15 per cento, più un ulteriore contributo unificato. Ecco
21 i fatti.

22 ***Richieste Inps nel 2010 per contributi del 2003***

23 L’istituto previdenziale chiede a mezzo cartella di pagamento
24 notificata nel **2010**, contributi previdenziali eccedenti il minimo
25 di reddito per la gestione artigiani relativi all’anno **2003**, cioè

1 **dopo sette anni.** Il contribuente presenta ricorso che viene
2 accolto dal tribunale di Cagliari in quanto il credito era prescritto
3 per la ragione che <<il termine quinquennale di prescrizione
4 decorreva dal giorno in cui il diritto poteva essere fatto valere, nel
5 caso de quo dal 2004, sicché alla data di notifica della opposta
6 cartella (il 23 febbraio 2010) era ormai decorso>>.

7 La prescrizione del termine non poteva essere impedita dalla
8 <<circostanza che l'Inps avesse ignorato il fatto generatore del
9 diritto fino all'accertamento dell'Agenzia delle Entrate nell'ottobre
10 2008 al quale, peraltro, non poteva essere riconosciuto alcun effetto
11 interruttivo>>. La Corte di appello di Cagliari ha confermato la
12 decisione del Tribunale, ma l'Inps, ostinatamente, ha proposto
13 ricorso per Cassazione.

14 ***I "motivi" dell'Inps bocciati dalla Cassazione***

15 Nel ricorso in Cassazione, l'istituto previdenziale, come primo
16 motivo, contesta il fatto che il termine quinquennale sia prescritto
17 in quanto <<con riferimento al momento di decorrenza della
18 prescrizione della contribuzione percentuale il dies a quo non può
19 che essere individuato che con l'atto di accertamento dell'agenzia
20 delle Entrate che accerta il reddito il quale non costituiva atto
21 interruttivo della prescrizione, ma il fatto determinante il sorgere del
22 diritto dell'istituto>>. In pratica, per l'Inps, la richiesta dei
23 contributi dell'anno **2003, fatta nel 2010**, è nei termini in
24 quanto si deve fare riferimento all'atto di accertamento emesso
25 dall'agenzia delle Entrate nel **2008** e, perciò, è ampiamente entro

1 il termine quinquennale. Con il secondo motivo, l'Inps sostiene che
2 <<nella denegata ipotesi in cui si fosse opinato che il termine di
3 prescrizione per tutti i contributi cosiddetti a percentuale relativi ad
4 un dato periodo decorreva da quello della data prevista per il
5 pagamento – comunque doveva ritenersi sospeso, ex articolo 2941,
6 n. 8, codice civile, il decorso del detto termine quando il diritto
7 fosse sorto dopo un atto di accertamento dell'agenzia delle Entrate
8 e, in specie, allorché siffatto atto non fosse stato preceduto dalla
9 presentazione della dichiarazione dei redditi, stante il doloso
10 occultamento da parte del debitore del conseguimento di un reddito
11 superiore a quello imponibile>>.

Gli “insegnamenti” dei giudici di legittimità

13 Per la Cassazione, <<il primo motivo è infondato alla luce della
14 giurisprudenza di questa Corte, la quale, in tema di contributi
15 cosiddetti a “percentuale”, ha chiarito che il fatto costitutivo
16 dell'obbligazione contributiva è costituito dall'avvenuta
17 produzione, da parte del lavoratore autonomo, di un determinato
18 reddito ..., quand'anche l'efficacia del predetto fatto sia collegata
19 ad un atto amministrativo di ricognizione del suo avveramento; ne
20 consegue che il momento di decorrenza della prescrizione dei
21 contributi in questione, ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 335 del
22 1995, deve identificarsi con la scadenza del termine per il loro
23 pagamento e non con l'atto, eventualmente successivo – ed avente
24 solo efficacia interruttiva della prescrizione anche a beneficio
25 dell'Inps – con cui l'agenzia delle Entrate abbia accertato, ex

1 articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, un
2 maggior reddito (Cassazione 19640 del 24 luglio 2018; Cassazione
3 13463 del 29 maggio 2017). Peraltro, va sottolineato come nessuna
4 censura ha fatto valere l'Inps in merito alla negazione dell'efficacia
5 interruttiva dell'atto di accertamento dell'agenzia delle Entrate del
6 20 ottobre 2008 affermata nell'impugnata sentenza, anzi è lo stesso
7 Istituto ad escludere nel motivo che tale accertamento possa avere
8 efficacia interruttiva della prescrizione nei riguardi dell'Inps salvo
9 poi a dedurre, solo nella memoria ex articolo 378 codice procedura
10 civile, quindi, tardivamente detto effetto interruttivo richiamando la
11 sentenza di questa Corte n. 17769 del 8 settembre 2015>>.

12 Per i giudici di legittimità, è <<appena il caso di ricordare come la
13 funzione della memoria prevista dall'articolo 378 del codice di
14 procedura civile è di illustrare e chiarire le ragioni giustificatrici dei
15 motivi debitamente enunciati nel ricorso e non già di integrarli
16 (Cassazione n. 30760 del 28 novembre 2018, da ultimo e per
17 tutte)>>.

18 Per la Cassazione, è infondato anche <<il secondo motivo alla
19 stregua del consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui
20 (confronta Cassazione n. 21567 del 13 ottobre 2014) l'operatività
21 della causa di sospensione della prescrizione, di cui all'articolo
22 2941, n. 8, codice civile, ricorre quando sia posta in essere dal
23 debitore una condotta tale da comportare per il creditore una vera e
24 propria impossibilità di agire, e non una mera difficoltà di
25 accertamento del credito, e, quindi, quando sia posto in essere dal

1 debitore un comportamento intenzionalmente diretto ad occultare al
2 creditore l'esistenza dell'obbligazione; con la conseguenza che tale
3 criterio non impone neppure di far riferimento ad un'impossibilità
4 assoluta di superare l'ostacolo prodotto dal comportamento del
5 debitore, ma richiede di considerare l'effetto dell'occultamento in
6 termini di impedimento non sormontabile con gli ordinari controlli
7 (Cassazione n. 9113 del 17 aprile 2007). Nel caso in questione, ed
8 in applicazione dei richiamati principi, va pertanto affermato che la
9 mancata denuncia del reddito non equivalga né ad un doloso e
10 preordinato occultamento del debito contributivo da corrispondere
11 all'Inps, né che essa configuri impedimento assoluto, non
12 scongiurabile con i normali controlli che l'Istituto può invece
13 sempre attivare e sollecitare anche rivolgendosi all'agenzia delle
14 Entrate (Cassazione 19640 del 24 luglio 2018; Cassazione n.
15 17769/2015 citata)>>. In conclusione, la Cassazione rigetta il
16 ricorso dell'Inps che, oltre a non incassare nulla, deve anche pagare
17 le spese di giudizio liquidate in 200 euro per esborsi, 1.500 euro per
18 compensi professionali, più rimborso spese forfetario nella misura
19 del 15% e un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a
20 quello dovuto per il ricorso. Insomma, oltre al danno di avere
21 "perso" i soldi, anche la beffa di pagare le spese di giudizio. Così
22 (l'Inps), dopo avere subito tre bocciature, dal Tribunale, dalla Corte
23 di appello e dalla Cassazione, impara a rispettare la legge e il
24 cittadino.

1 Il divieto di esibizione riguarda la documentazione espressamente
2 chiesta dall'ufficio, che il contribuente non ha prodotto,
3 dichiarando di non possederla, o comunque sottraendola al
4 controllo, con un comportamento doloso per eludere il controllo
5 del Fisco

***Validi i documenti esibiti nel corso del
contenzioso***

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

8 Sono validi i documenti esibiti nel corso del contenzioso. Il divieto
9 riguarda soltanto i documenti espressamente chiesti dall'ufficio,
10 che il contribuente non ha esibito, dichiarando di non possederli, o
11 comunque sottraendoli al controllo, con un comportamento doloso
12 per evitare il controllo del Fisco. Per ***la Cassazione,***
13 ***sentenza 18609, depositata il giorno 11 luglio***
14 ***2019,*** sbaglia perciò la Commissione tributaria regionale a
15 negare la validità delle fatture passive, comunque prodotte in
16 primo grado, anche se mai chieste dall'ufficio. I giudici di
17 legittimità accolgono così il ricorso della ricorrente, cassano la
18 decisione impugnata e rinviando alla Commissione tributaria
19 regionale di Milano, che, in diversa composizione, procederà alla
20 rinnovazione del giudizio. Il fatto curioso è che si tratta di una lite
21 che riguarda l'anno 2004, sono passati 15 anni e, con il rinvio
22 operato dalla Cassazione, il giudizio "riparte" dal secondo grado.
23 Considerato che tra la sentenza di secondo grado e quella della
24 Cassazione sono passati sette anni, è probabile che per mettere la
25 parola "fine" si debbano attendere almeno altri sette anni.

1 Insomma, se va bene, la lite del 2004 si potrà chiudere nel 2026,
2 cioè dopo 22 anni. Per descrivere la vicenda, è bene raccontare i
3 fatti.

4 *L'accertamento dell'ufficio*

5 L'agenzia delle Entrate emette un accertamento nei confronti di
6 una signora, esercente l'attività di parrucchiera ed estetista,
7 chiedendo maggiori imposte per 70.241,00 euro per Irpef,
8 3.862,00 per Irap, più sanzioni per 76.696,00 euro, in totale
9 150.799,00 euro, più contributi Inps e accessori. L'accertamento,
10 notificato il 2 marzo 2009, riguardava una plusvalenza generata
11 dalla cessione dell'impresa individuale della contribuente.
12 L'accertamento era stato emesso sulla base delle risposte fornite
13 dalla contribuente ad un questionario, con il quale l'ufficio
14 <<richiedeva la produzione di copia di specifici registri contabili
15 ed altra documentazione>>. I documenti prodotti dalla
16 contribuente erano ritenuti incompleti e, pertanto, l'ufficio aveva
17 emesso l'accertamento elevando il reddito dichiarato da 6.192,00
18 euro a 177.857,00 euro, chiedendo imposte e sanzioni per
19 150.799,00 euro, più contributi Inps e accessori.

21 *Le sentenze dei giudici di primo e secondo grado*

22 La contribuente impugna l'accertamento davanti alla
23 Commissione tributaria provinciale di Milano, contestando la
24 nullità dell'atto in quanto l'ufficio aveva effettuato illegittime
25 riprese a tassazione, senza avere ben specificato quale

1 documentazione contabile intendesse chiedere. La Commissione
2 tributaria provinciale accoglieva parzialmente il ricorso. Contro la
3 sentenza di primo grado, l'ufficio presenta l'appello, chiedendo la
4 conferma integrale dell'accertamento, e la contribuente presenta
5 appello incidentale, chiedendo l'annullamento integrale dell'avviso
6 di accertamento, per essere stato emesso in violazione dell'articolo
7 32, quarto comma, del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973.

8 La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con
9 sentenza n. 33/12/12, pubblicata il 3 aprile 2012, confermava la
10 decisione dei giudici di primo grado. Per i giudici di secondo
11 grado, è infondata l'eccezione della ricorrente <<tendente al
12 recupero dei canoni di locazione finanziaria e degli altri
13 componenti negativi di reddito per complessivi euro 85.530,00,
14 essendo provata, per sua espressa ammissione, la mancata
15 produzione, ad evasione del questionario notificatole, della
16 documentazione richiesta dall'ufficio (sentenza CTR, pagina 3)>>.

17 La CTR, in sostanza, riteneva che, risultando applicabile la
18 previsione di cui all'articolo 32, comma 4, del Dpr 600 del 1973,
19 alla contribuente non fosse consentito avvalersi in giudizio di
20 documentazione che non aveva in precedenza prodotto
21 all'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento.

La norma di legge

23 Per chiarezza, si riporta la norma richiamata, decreto
24 sull'accertamento, Dpr 600/1973, articolo 32 "poteri degli uffici":
25 comma 4: <<Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti,

1 i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti
2 dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del
3 contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e
4 contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente
5 contestualmente alla richiesta>>;

6 comma 5: <<Le cause di inutilizzabilità previste ... non operano
7 nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto
8 introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le
9 notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando
10 comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle
11 richieste degli uffici per causa a lui non imputabile>>.

Il ricorso in Cassazione

13 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, la contribuente
14 presenta ricorso in Cassazione, affidandosi ad otto motivi.

15 In particolare, con il terzo motivo, la contribuente contesta la
16 violazione degli articoli 38 e 42, del Dpr 600 del 1973, degli
17 articoli 115 e 117 codice procedura civile, e dell'articolo 2697
18 codice civile, per avere la Commissione tributaria regionale
19 <<disconosciuto i componenti negativi di reddito per un importo
20 pari ad euro 85.530,00 così come dichiarati dalla contribuente in
21 sede di modello Unico 2005 ed individuati dalla documentazione
22 prodotta già in risposta al questionario e per avere confermato la
23 ripresa motivata con riferimento esclusivo all'affermata ma non
24 specificata violazione dell'articolo 32 del Dpr 600/1973 e non
25 invece con riferimento alla legittimità della deduzione in termini di

1 effettiva deducibilità dei costi documentati>>, rappresentati
2 mediante produzione del dettaglio dei costi e del libro Iva acquisti
3 (ricorso, pagina 46).

4 Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, <<ai
5 sensi dell'articolo 360, comma primo, n. 3, codice procedura
6 civile, la violazione degli articoli 32 del Dpr n. 600 del 1973, 115
7 e 167, codice procedura civile, 2697 codice civile, nonché degli
8 articoli 24 e 53 Costituzione, in relazione all'omessa specifica
9 richiesta nel questionario... di una anche minima indicazione
10 nell'avviso di accertamento impugnato delle fatture d'acquisto>>
11 (ricorso, pagina 52), avendo la CTR erroneamente sostenuto di
12 poter ritenere applicabile la preclusione processuale all'esame
13 delle fatture passive comunque prodotte in primo grado,
14 <<ancorché queste non siano mai state specificamente richieste
15 dall'ufficio>> (ricorso, pagina 58).

L'accoglimento del ricorso

17 Per la Cassazione devono essere accolti il terzo ed il quinto motivo
18 del ricorso. In proposito, questa Corte ha recentemente avuto
19 occasione di ribadire che <<in tema di accertamento tributario,
20 l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del
21 questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex articolo
22 32, comma 4, del Dpr n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità
23 in sede amministrativa e processuale solo dei documenti
24 espressamente richiesti dall'ufficio, in quanto detta disposizione
25 normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di

1 difesa sancito dall'articolo 24 Costituzione e con il principio di
2 capacità contributiva di cui all'articolo 53 Costituzione>>,
3 Cassazione sezione V, 22 giugno 2018, n. 16458. La Cassazione
4 ha anche avuto modo di specificare che <<in tema di
5 accertamento, l'omessa esibizione da parte del contribuente in
6 sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva
7 produzione in sede contenziosa solo ove l'Amministrazione
8 dimostri che vi era stata una puntuale richiesta degli stessi,
9 accompagnata dall'avvertimento circa le conseguenze della
10 mancata ottemperanza, e che il contribuente ne aveva rifiutato
11 l'esibizione, dichiarando di non possederli, o comunque
12 sottraendoli al controllo, con uno specifico comportamento doloso
13 volto ad eludere la verifica>>, Cassazione, sezione V, 21 marzo
14 2018, n. 7011.

15 In verità, la Commissione tributaria regionale impugnata afferma
16 che l'Ente impositore avesse richiesto la produzione di copia di
17 specifici registri contabili obbligatori ed altra documentazione, ma
18 non specifica quest'ultima in che cosa dovesse consistere.
19 Pertanto, non emergendo dalla sentenza impugnata che
20 l'Amministrazione finanziaria avesse domandato, in sede di invio
21 del questionario in fase precontenziosa, una produzione
22 documentale specifica, ha errato la Commissione tributaria
23 regionale impugnata a ritenere che la successiva produzione
24 documentale della ricorrente, in sede contenziosa, fosse rimasta
25 preclusa, dovendo invece la stessa essere valutata dal giudice, in

1 primo luogo in relazione alla tempestività del deposito, nella fase
2 contenziosa, e quindi in relazione alla sua rilevanza. In questo
3 senso, concludono i giudici di legittimità, il ricorso della
4 contribuente deve essere accolto.

5 Di conseguenza, la Corte cassa l'impugnata sentenza, con rinvio
6 ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della
7 Lombardia perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei
8 principi esposti, e provveda a regolare tra le parti le spese del
9 presente giudizio di legittimità.

10 Come si è detto, però, con il rinvio disposto dalla Cassazione, il
11 giudizio, che riguarda l'anno 2004, riparte dai giudici di secondo
12 grado. Visto che tra la sentenza di secondo grado, depositata il 3
13 aprile 2012, e quella della Cassazione, depositata il giorno 11
14 luglio 2019, sono passati più di sette anni, chissà quanti anni
15 ancora ci vorranno per mettere la parola "fine".

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

Lotta all'evasione fatta solo a parole

1
2 Va anche detto che, da qualche anno, la macchina
3 fiscale è praticamente ferma. E' quasi "scomparso" il
4 controllo del territorio, che significa tentare di
5 scovare i veri evasori. Per lo più, i controlli che si
6 fanno sono soprattutto quelli affidati alle banche dati
7 a disposizione del Fisco. Il "blocco" della macchina
8 fiscale è conseguenza della sentenza della Corte
9 costituzionale, n. 37 del 17 marzo 2015, che ha
10 "cancellato" i dirigenti nominati senza concorso.
11
12 Dopo la sentenza, ormai di sei anni fa, l'agenzia delle
13 Entrate, a fronte di circa 1.100 dirigenti che aveva, ne
14 dispone meno di 250, visto che 800, i cosiddetti
15 "incaricati", sono decaduti in quanto dichiarati
16 illegittimi e altri 50 circa, dal 17 marzo 2015, sono
17 andati in pensione. Per usare un parallelismo con il
18 calcio, è come se una squadra di serie A si
19 presentasse in campo con soli tre calciatori, quando,
20 per regolamento, ne servono almeno sette. Così, la
21 partita non può avere nemmeno inizio, e la squadra
22 "incompleta" subisce la sconfitta a tavolino per 3 a 0.
23
24
25

1 E' questa, in pratica, la situazione degli uffici
2 dell'agenzia delle Entrate.

3 ***Autotutela "dimenticata"***

4 Un altro problema dell'attuale complicato sistema
5 fiscale è che le richieste di annullamento in
6 autotutela vengono spesso lasciate "lettera morta",
7 nel senso che gli uffici non le prendono in
8 considerazione e nemmeno rispondono alle
9 sollecitazioni dei cittadini ingiustamente disturbati.

10 L'autotutela è lo strumento che, in materia tributaria,
11 impiega il cittadino per farsi ascoltare dagli uffici
12 quando ritiene di avere subito un'ingiustizia. Per una
13 giusta autotutela, gli uffici devono anche ricordarsi
14 della regola non scritta, ma sempre valida, del buon
15 senso. Se però l'ufficio non ha alcun obbligo di
16 risposta in tempi certi, ed il contribuente non ha
17 alcuna tutela giurisdizionale, l'autotutela serve a
18 poco o nulla. La verità è che si continua a parlare di
19 Fisco "amico", ma la realtà è profondamente diversa.
20 Se è vero però che il Fisco deve essere amico dei
21 cittadini, innanzitutto si deve sistemare la macchina
22
23
24
25

1 fiscale e poi si deve ripartire dall'autotutela. Per una
2 vera autotutela, è però necessario che il Fisco sia
3 obbligato a rispondere alle istanze dei cittadini.
4 Perché l'autotutela, così com'è, senza obbligo di
5 risposta in tempi certi, serve a poco o nulla. Così
6 come, soprattutto in questi ultimi anni, sono pochi i
7 funzionari degli uffici che si assumono la
8 responsabilità di annullare gli atti sbagliati in tutto o
9 in parte. La domanda che si fanno è sempre la stessa:
10
11 “chi me lo fa fare?”.
12

13 ***Il Fisco è “amico” a parole, ma nei fatti***
14 ***è “nemico”***

15
16 Con la confusione fiscale di questi tempi, ormai
17 arrivata a livelli insostenibili ed intollerabili, alcuni
18 uffici, per raggiungere gli obiettivi in tema di
19 accertamento, controlli, verifiche ed altro,
20 approfittano di qualsiasi errore del contribuente,
21 anche se in contrasto con le promesse più volte fatte
22 dai vertici dell'agenzia delle Entrate che parlano di
23 un Fisco amico e leale. Belle parole, ma nei fatti non
24 è così. Ci vuole più lealtà e collaborazione, solo così
25

1 si potrà sperare in un Fisco amico e contribuenti in
2 buona fede, con l'obiettivo di eliminare la grande
3 confusione fiscale che sta soffocando tutti, uffici
4 dell'agenzia delle Entrate compresi. Come sempre,
5 gli unici a beneficiarne sono i veri evasori. E poi si
6 continua a parlare di "lotta all'evasione", che, al pari
7 dell'autotutela, appartiene al passato. In questa
8 grande confusione fiscale, sicuramente una delle
9 peggiori degli ultimi 20 anni, l'autotutela, oggi più
10 che mai, appartiene al passato, tanto è vero che,
11 come si è detto, alle richieste dei contribuenti spesso
12 gli uffici restano in silenzio. Silenzio che, per i
13 contribuenti, è peggio di una risposta negativa.

17 ***Passare da uno stato di paura ad uno di certezza del***
18 ***diritto e fiducia***

19 La gente è anche stanca di sentire annunciare
20 continue "semplificazioni" che, alla prova dei fatti,
21 sono nuove complicazioni. I contribuenti, anzi i
22 "Cittadini" meritano più rispetto ed un sistema
23 fiscale che generi certezze, non paure, ansie e
24
25

1 panico, come quello degli ultimi anni. Anche il già
2 ex ministro dell'Economia, Giovanni Tria,
3 nell'illustrare le linee guida davanti alla
4 Commissione Finanze del Senato, il 17 luglio 2018,
5 ha affermato che è <<doveroso passare da uno stato
6 di paura nei confronti dell'amministrazione
7 finanziaria a uno stato di certezza del diritto e
8 fiducia>>. I principi guida devono essere quelli di
9 buona fede e reciproca collaborazione, ricordandosi
10 che l'autotutela esiste, non è <<una specie di
11 optional>> e l'ufficio emittente <<non possiede una
12 potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se
13 correggere o no i propri errori>>. Come si è detto,
14 ancora prima dell'autotutela, è indispensabile che
15 qualcuno rimetta in moto l'agenzia delle Entrate,
16 risolvendo il grande "problema" generato dalla
17 sentenza della Corte costituzionale del 17 marzo
18 2015. Diversamente, che la si smetta di prenderci in
19 giro, parlando di lotta all'evasione, fatta solo a
20 parole.
21
22
23
24
25

1 L'autonoma organizzazione, che obbliga al pagamento del
2 tributo, non sussiste anche se i compensi corrisposti a terzi sono
3 rilevanti

4 ***L'artista ha diritto al rimborso dell'Irap***
5 ***anche se il reddito dichiarato è elevato***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 L'artista o professionista senza "autonoma organizzazione" è
9 escluso dal pagamento dell'Irap anche se i compensi corrisposti a
10 terzi sono rilevanti e se il reddito dichiarato è d'importo elevato.

11 Deve essere perciò rimborsata l'Irap pagata dall'artista. Nel caso
12 specifico, si tratta della nota conduttrice televisiva Rita Dalla
13 Chiesa, che ha vinto il lungo contenzioso con l'agenzia delle
14 Entrate, per l'Irap degli anni dal 2003 al 2007. Per la Cassazione,
15 ***sentenza 21067, pubblicata il 7 agosto 2019,***
16 l'artista ha diritto al rimborso dell'Irap versata. Ecco i fatti.

17 La conduttrice televisiva presenta il ricorso alla Commissione
18 tributaria provinciale di Roma, contro il "silenzio – rifiuto"
19 sull'istanza di rimborso dell'Irap versata per gli anni dal 2003 al
20 2007. Il ricorso è stato respinto dai giudici di primo grado.
21 Contro la sentenza, la signora Rita Dalla Chiesa presenta ricorso
22 in appello, che, ribaltando la sentenza di primo grado, viene
23 accolto dalla Commissione tributaria regionale di Roma, con
24 sentenza 223/37/13, depositata il 30 settembre 2013. Per i giudici
25 di secondo grado, è insussistente il requisito dell'autonoma

1 organizzazione quale presupposto impositivo dell'Irap, avendo
2 considerato che l'attività di conduttrice televisiva svolta dalla
3 signora Rita Dalla Chiesa consistesse unicamente nell'apporto di
4 lavoro intellettuale della stessa quale lavoratrice autonoma, senza
5 che i compensi corrisposti a terzi avessero incidenza in termini
6 d'incremento sull'attività esercitata.

7 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, l'agenzia delle
8 Entrate presenta ricorso in Cassazione. Per l'ufficio, la sentenza è
9 sbagliata in quanto i giudici di secondo grado hanno ignorato che
10 i compensi elevati corrisposti a terzi in modo non occasionale per
11 ciascun anno di riferimento (19.620 euro per il 2003, 15.000 euro
12 per il 2004, 46.172 euro per il 2005, 22.285 euro per il 2007, cui
13 si aggiungevano per quest'ultimo anno 4.200 euro per spese di
14 lavoro dipendente) costituiscono indice rivelatore della
15 sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione come
16 presupposto impositivo dell'Irap.

17 Per la Cassazione, i motivi proposti dall'ufficio sono infondati;
18 l'ufficio <<incorre in talune inesattezze nell'esposizione dei fatti
19 di causa, come quando attribuisce alla controricorrente>> cioè
20 all'artista Rita Dalla Chiesa <<l'assunzione di cinque dipendenti
21 per l'anno 2003, mentre l'unica retribuzione per lavoro
22 dipendente è dell'importo di euro 4.200,00 per l'anno 2007,
23 certamente in linea, in ragione dell'esiguità dell'importo, con la
24 retribuzione di una sola unità svolgente mansioni esecutive>> (si
25 veda la sentenza della Cassazione a sezioni unite n. 9451/2016).

1 L'ufficio non ha contestato quanto addotto dalla conduttrice circa
2 il riferimento degli ulteriori compensi corrisposti a professionisti
3 estranei al settore dell'attività della stessa conduttrice, come ai
4 fini degli adempimenti di natura fiscale, o ad agente di
5 spettacolo. In conclusione, il ricorso dell'ufficio deve essere
6 rigettato, la signora Dalla Chiesa ha diritto al rimborso dell'Irap
7 versata, e l'agenzia delle Entrate va anche condannata a pagare le
8 spese a favore della conduttrice liquidate in 7.300 euro per
9 compensi, oltre al rimborso delle spese forfetarie nella misura del
10 15%, agli esborsi di 200 euro e agli accessori di legge, se dovuti.

11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 Per i giudici di legittimità, è sbagliata la richiesta dell'istituto
2 previdenziale, che è condannato anche a pagare le spese di
giudizio al contribuente ingiustamente disturbato

3 ***La Cassazione boccia l'Inps che chiede***
4 ***i contributi sui redditi di capitale***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 L'Inps chiede i contributi ad un cittadino che dichiara redditi di
8 capitale, ma la Cassazione boccia la richiesta e condanna
9 l'istituto previdenziale a pagare le spese di giudizio al
10 contribuente ingiustamente disturbato. Per la Cassazione, sezione
11 lavoro, sentenza 21540, depositata il 20 agosto 2019, gli utili
12 derivanti dalla partecipazione a società di capitali, senza
13 prestazione di attività lavorativa, sono esclusi dalla base
14 imponibile ai fini dei contributi Inps. Ecco i fatti.

15 ***La richiesta dell'Inps***

16 L'Inps, con un avviso di addebito chiede 20.557,74 euro ad un
17 contribuente iscritto alla gestione artigiani per gli anni 2009,
18 2010 e 2011, come contributi a percentuale sul reddito eccedente
19 il cosiddetto minimale, in relazione al reddito di partecipazione in
20 una società a responsabilità limitata.

21 ***Primo grado e Corte d'appello bocciano la richiesta dell'Inps***

22 Il ricorso presentato dal contribuente contro la richiesta dei
23 contributi previdenziali viene accolto dai giudici di primo grado.
24 Contro la sentenza di primo grado, l'Inps presenta l'appello, che
25 viene respinto dalla Corte d'appello di Trieste, che, con la

1 sentenza n. 32/2017, depositata il 24 marzo 2017, conferma la
2 sentenza di primo grado favorevole al contribuente. Per la Corte
3 di appello, l'ammontare del contributo annuo dovuto da artigiani
4 e commercianti iscritti alla gestione previdenziale <<è rapportato
5 alla totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini Irpef per
6 l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono>> e che tra i
7 redditi d'impresa non vanno inclusi, in base al testo unico delle
8 imposte sui redditi, Dpr 917/1986, i redditi del socio di società a
9 responsabilità limitata, stante l'assenza dell'apporto personale.

Il ricorso dell'Inps in Cassazione

10 Nonostante le due bocciature subite, in primo grado e in Corte di
11 appello, l'istituto previdenziale presenta il ricorso in Cassazione.
12 La questione sottoposta ai giudici di legittimità attiene al fatto se
13 il lavoratore autonomo, artigiano o commerciante, iscritto alla
14 gestione previdenziale in quanto svolge un'attività lavorativa per
15 la quale sussistono i requisiti per il sorgere della tutela
16 previdenziale obbligatoria, debba parametrare o meno il proprio
17 obbligo contributivo a tutti i redditi percepiti nell'anno di
18 riferimento, tenendo conto anche di quelli da partecipazione a
19 società di capitali nella quale egli non svolge attività lavorativa.

Parallelismo tra disciplina fiscale e previdenziale

20 Per la Cassazione, deve essere rispettato il parallelismo voluto dal
21 legislatore tra disciplina fiscale e previdenziale. Perciò, per
22 individuare quale sia il reddito d'impresa rilevante ai fini
23 contributivi, occorre, per coerenza di sistema, fare riferimento
24
25

1 alle norme fiscali e, in primo luogo, al testo unico delle imposte
2 sui redditi, Dpr 917/1986. Il testo unico delle imposte sui redditi
3 contiene norme distinte per qualificare i redditi d'impresa rispetto
4 ai redditi di capitale: i primi, a norma dell'articolo 55 sono quelli
5 che derivano dall'esercizio di attività imprenditoriale, mentre
6 l'articolo 44, lettera e), comprende tra i redditi di capitale gli utili
7 di partecipazione alle società soggette all'imposta sul reddito
8 delle società (Ires).

9 Per i giudici di legittimità, <<poiché la normativa previdenziale
10 individua, come base imponibile sulla quale calcolare i
11 contributi, la totalità dei redditi d'impresa così come definita
12 dalla disciplina fiscale e considerato che secondo il testo unico
13 delle imposte sui redditi gli utili che derivano dalla mera
14 partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività
15 lavorativa, sono inclusi tra i redditi di capitali, ne consegue che
16 questi ultimi non concorrono a costituire la base imponibile ai
17 fini contributivi Inps>>. La tutela previdenziale spetta ai
18 lavoratori, non a coloro che si limitano ad investire i propri
19 capitali a scopo di utile. Concorrono invece a costituire la base
20 imponibile ai fini contributivi Inps i redditi delle società in nome
21 collettivo e in accomandita semplice, che sono considerati redditi
22 d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme
23 relative a tali redditi.

24 In conclusione, nel rispetto del parallelismo voluto dal legislatore
25 tra disciplina fiscale e previdenziale, gli utili derivanti dalla

1 partecipazione a società di capitali, senza prestazione di lavoro,
2 sono esclusi dalla base imponibile ai fini dei contributi Inps. La
3 Cassazione rigetta perciò il ricorso presentato dall'istituto
4 previdenziale, condannando lo stesso al pagamento delle spese
5 del giudizio di legittimità che liquida in 3.500 euro per compensi,
6 oltre a 200 euro per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15%
7 e spese accessorie di legge.

8 *L'ufficio che apre la lite non rinuncia anche se è sicuro di perdere*

9 Nel caso specifico, è ingiustificato il comportamento dell'istituto
10 previdenziale che, ostinatamente, in dispregio alle norme di legge
11 e contro i principi univoci e consolidati dalla Cassazione, abbia
12 proseguito un contenzioso perdente e temerario, nonostante fosse
13 stato già bocciato dai giudici di primo grado e dalla Corte di
14 appello. La verità è che nel momento in cui gli uffici della
15 pubblica amministrazione, siano essi dell'Inps, dell'agenzia delle
16 Entrate o di qualsiasi altro ente impositore, aprono una lite, è
17 difficile che poi la chiudano, anche se sono sicuri di perdere.
18 D'altra parte, gli unici che pagano veramente sono i cittadini
19 ingiustamente disturbati, non certo i funzionari che amano la lite
20 e la coltivano, fino alla Cassazione, anche se si tratta di lite
21 perdente e temeraria.
22
23
24
25

1 *La presenza di altri legali nella struttura del genitore fa scattare*
2 *il presupposto della cosiddetta “autonoma organizzazione”, che*
3 *obbliga al pagamento del tributo*

4 ***L'Irap deve essere pagata se si lavora***
5 ***nello studio del padre professionista***

6
7 ***Mimma Cocciufa***

8 ***Tonino Morina***

9 Mai lavorare nello studio del padre. Perché, se il padre è un
10 professionista, il figlio avvocato deve pagare più tasse e la
11 presenza di altri legali nella struttura del genitore fa scattare il
12 presupposto della cosiddetta “autonoma organizzazione”, che
13 obbliga al pagamento dell'Irap. Per la Cassazione, deve essere
14 perciò accolto il ricorso dell'agenzia delle Entrate, ribaltando il
15 verdetto emesso nei due gradi precedenti, che avevano invece
16 riconosciuto l'esclusione dal pagamento dell'Irap. I giudici di
17 legittimità hanno accolto il ricorso dell'ufficio, cassando la
18 sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria
19 regionale dell'Emilia - Romagna, che, in diversa composizione,
20 dovrà procedere ad un nuovo esame della lite (sentenza 21806/19,
21 depositata il 29 agosto 2019). Ecco i fatti.

22 ***I fatti di causa***

23
24 Un avvocato aveva presentato all'agenzia delle Entrate di Forlì
25 istanza per ottenere il rimborso dell'Irap versata negli anni

1 d'imposta dal 2000 al 2004; dopo che si è formato il silenzio
2 rifiuto dell'Amministrazione, ricorreva davanti alla Commissione
3 tributaria provinciale di Forlì che accoglieva il ricorso,
4 affermando l'insussistenza di un'autonoma struttura
5 organizzativa, che fa capo allo stesso avvocato.

6 L'agenzia delle Entrate ricorreva in appello contro la sentenza n.
7 69/01/10 della Commissione tributaria provinciale, ritenendo
8 invece sussistente l'esistenza di un'autonoma organizzazione in
9 capo al professionista. I giudici della Commissione tributaria
10 regionale dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 41/5/13,
11 depositata il 13 giugno 2013, respingevano l'appello dell'ufficio
12 ritenendo che l'avvocato non fosse titolare di un'autonoma
13 struttura organizzativa e, quindi, confermavano integralmente la
14 sentenza della Commissione tributaria provinciale. Contro la
15 sentenza dei giudici di secondo grado, ricorre per Cassazione
16 l'agenzia delle Entrate, affidandosi a due motivi. Resiste con
17 controricorso l'avvocato, il quale propone anche ricorso
18 incidentale condizionato.

Motivi della decisione

21 L'agenzia delle Entrate, con il primo motivo, denuncia la
22 violazione e falsa applicazione dell'articolo 2 del decreto
23 legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, per avere i secondi giudici
24 escluso l'esistenza di una struttura organizzativa autonoma,
25 nonostante sussistessero tutti i presupposti impositivi. L'ufficio

1 evidenza che, pur essendo pacifico che l'avvocato si è avvalso,
2 costantemente, per tutte le annualità oggetto di richiesta di
3 rimborso Irap (2000-2004), della struttura del padre, dotata di
4 autonomi collaboratori e personale, senza esserne dipendente, ma
5 restando autonomo e titolare di partita Iva, elargendo
6 costantemente compensi ai colleghi domiciliati presso lo studio
7 legale, la Commissione tributaria regionale avrebbe violato le
8 disposizioni di legge in materia di Irap ed i principi affermati da
9 questa Corte per l'ipotesi di studio legale associato (ipotesi in cui,
10 per orientamento unanime, si presume l'esistenza di un'autonoma
11 organizzazione, nonché l'intento di avvalersi della reciproca
12 collaborazione e competenze) a meno che l'associato non provi
13 che si tratta di lavoro frutto dei singoli, senza avvalersi della
14 struttura organizzativa. Con il secondo motivo, l'agenzia delle
15 Entrate denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il
16 giudizio riguardante la circostanza che la maggior parte dei
17 compensi sono stati erogati a professionisti domiciliati presso lo
18 studio legale dello stesso professionista e non invece, come
19 erroneamente ritenuto in sentenza, a colleghi deputati al disbrigo
20 delle pratiche fuori dal proprio territorio.

21 I due motivi di ricorso principale, in quanto strettamente
22 connessi, si esaminano congiuntamente. I giudici emiliani hanno
23 ritenuto che il contribuente non disponesse di mezzi eccedenti il
24 minimo indispensabile per l'esercizio della professione e, quindi,
25

1 hanno escluso l'esistenza dell'autonoma organizzazione, sui
2 seguenti elementi circostanziali:

- 3 a) l'esiguità della disponibilità di tre personal computer;
4
5 b) lo svolgimento della professione nei locali e nello studio
6 paterno e non in locali propri dell'avvocato;
7
8 c) il doversi avvalere, per la pochezza dell'organizzazione, di
9 colleghi per le pratiche fuori dal territorio.

9 Senza qui ripercorrere l'evoluzione interpretativa della
10 giurisprudenza dei giudici delle leggi e di legittimità con
11 riferimento ai presupposti per il rimborso Irap, e tenuto conto
12 dell'orientamento inaugurato dalla Cassazione Sezioni Unite
13 12/05/2009, n. 12108, seguito da Cassazione Sezioni Unite
14 10/15/2016 n. 9451 e, in senso conforme, dall'attuale
15 giurisprudenza di questa sezione, si è oramai abbondantemente
16 chiarito che il requisito dell'autonoma organizzazione, quale
17 presupposto impositivo dell'Irap, come previsto dall'articolo 2
18 decreto legislativo 15 settembre 1997, n. 446, ed il cui
19 accertamento spetta al giudice di merito, insindacabile in sede di
20 legittimità, ricorre quando il contribuente:

- 21 a) sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell'organizzazione
22 e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad
23 altrui responsabilità ed interesse;
24
25

1 b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod*
2 *plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio
3 dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga, in
4 modo non occasionale, di lavoro altrui superando la soglia
5 dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di
6 segreteria ovvero meramente esecutive.

7 Nel momento in cui si tratta di prestazione prestata in strutture
8 organizzative altrui, anche di un familiare, questa Corte ha
9 precisato che il presupposto dell'autonoma organizzazione ricorre
10 anche laddove <<il professionista responsabile
11 dell'organizzazione si avvalga, pur senza un formale rapporto di
12 associazione, della collaborazione di un altro professionista (nella
13 specie, del coniuge), stante il presumibile intento di giovare delle
14 reciproche competenze, ovvero delle sostituibilità
15 nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che
16 il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della
17 professionalità di ciascun componente dello studio>> (confronta
18 Cassazione, sezione 6-5, Ordinanza n. 1136 del 18 gennaio 2017,
19 Rv. 643317-01; Sezione 6-5, sentenza n. 3792 del 15 febbraio
20 2018). Per la Cassazione, al paragrafo 9, alla luce di tali principi,
21 dai quali non si ha motivo di discostarsi, l'Amministrazione
22 erariale, esattamente censura, per violazione e falsa applicazione
23 di norma di diritto sostanziali (decreto legislativo 15 dicembre
24 1997, n. 446) nonché per omesso esame di fatto decisivo per la
25 controversia, la sentenza di appello, che ha stimato l'attività del

1 contribuente sfornita del requisito dell'autonoma organizzazione
2 pure essendo espletata in collaborazione con altri professionisti
3 (compreso il padre dell'avvocato) che verosimilmente hanno
4 giovato, attraverso lo scambio di competenze e di sostituibilità
5 dell'attività professionale, al reddito prodotto dall'avvocato, e ciò
6 anche in assenza di prova, da parte del professionista,
7 dell'irrelevanza di tali fattori rispetto al requisito dell'autonoma
8 organizzazione. I giudici di legittimità, al paragrafo 11,
9 affermano che <<Di tali principi non ha fatto buon governo la
10 sentenza gravata, sicché il ricorrente ha ragione di dolersi in
11 relazione ad entrambi i motivi denunciati. Si ribadisce, quanto
12 all'omesso esame della circostanza riguardante la collaborazione,
13 con elargizione di corrispettivo, con altri professionisti del
14 medesimo studio, che non v'è dubbio che trattasi di elemento di
15 fatto decisivo per il giudizio, anche rispetto alle regole di riparto
16 dell'onere probatorio, il cui esame, laddove compiuto, sarebbe
17 stato decisivo per valutare l'esistenza di un'autonoma
18 organizzazione. D'altro canto, l'Amministrazione erariale, già nel
19 corso in appello aveva rilevato che dall'esame della
20 documentazione allegata a sostegno, emergeva che ben tre dei
21 quattro collaboratori ai quali l'avvocato elargiva i relativi
22 compensi, avevano il domicilio fiscale presso il medesimo studio
23 del ricorrente, circostanza peraltro non contestata dal
24 contribuente che anzi, sulla questione, ha specificato di aver
25 elargito compensi a "liberi professionisti" insediati, a diverso

1 titolo, presso lo studio paterno>>. In conclusione, la Cassazione
2 accoglie il ricorso principale dell'agenzia delle Entrate, cassa la
3 sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria
4 regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche
5 in ordine alle spese del presente giudizio.
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Nulla l'accertamento dell'ufficio: i benefici fiscali*
2 *spettano anche in presenza di errori formali*

3 ***Fisco a “caccia” di società sportive:***
4 ***crea contenzioso ma non incassa nulla***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 L'agenzia delle Entrate, a seguito di presunti errori formali, non
8 riconosce la qualifica di società sportiva dilettantistica e pretende
9 le imposte a titolo di Irap, Ires e Iva. Per i giudici tributari,
10 invece, i benefici fiscali spettanti alle associazioni sportive
11 dilettantistiche sono “salvi”, anche se l'associazione ha
12 commesso qualche errore formale. Per la Commissione tributaria
13 regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, va quindi
14 annullato l'accertamento del Fisco che sbaglia a “trasformare”
15 l'associazione sportiva in impresa commerciale (sentenza
16 3400/19, depositata il 4 settembre 2019). Ecco i fatti.

17 ***Dall'accertamento al contenzioso***

18
19 Nel 2015, l'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di
20 Cremona, emette un accertamento nei confronti di
21 un'associazione sportiva dilettantistica, chiedendo, per il 2010,
22 Ires, Irap, Iva, sanzioni e interessi, perché, per l'ufficio, la società
23 non aveva diritto alle agevolazioni fiscali previste dalla legge
24 398/1991. L'accertamento viene anche notificato al presidente
25 della società sportiva in quanto responsabile in solido. La società

1 sportiva ed il presidente presentano il ricorso che viene accolto
2 dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona, con
3 annullamento dell'accertamento. L'ufficio, ostinatamente,
4 presenta l'appello contro la sentenza dei giudici di primo grado.

Doppia bocciatura per l'ufficio

5
6 La Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione
7 staccata di Brescia, con la richiamata sentenza 3400/19, respinge
8 l'appello dell'ufficio. Nel caso specifico, i giudici, facendo
9 riferimento al più recente orientamento giurisprudenziale,
10 affermano che il legale rappresentante dell'associazione è tenuto
11 <<a redigere e presentare una dichiarazione reddituale fedele ...
12 ma anche ad operare, se del caso, le necessarie rettifiche>>
13 (Cassazione, civile, sezione VI, 22861/2018), con l'ulteriore
14 specificazione che l'insediamento in carica nell'anno successivo
15 a quello accertato <<non gli impediva di effettuare le necessarie
16 verifiche e rettifiche dichiarative>> (Cassazione, civile, sezione
17 VI, 4478/2018). Nel caso in esame, <<l'esistenza di un onere di
18 controllo sulla dichiarazione riferita ad esercizio precedente
19 deriva dalla circostanza che è stato lo stesso>> contribuente,
20 diventato legale rappresentante dal 15 giugno 2011 ad avere
21 sottoscritto la dichiarazione. Con una ulteriore e fondamentale
22 precisazione, che <<il controllo può essere eseguito soltanto sulla
23 base della documentazione contabile nella disponibilità del legale
24 rappresentante, non essendo da lui accertabili eventuali violazioni
25 poste in essere l'anno precedente che non trovano evidenza nella

1 contabilità>>. In conclusione, per i giudici tributari, è illegittimo
2 l'atto dell'ufficio che ha "trasformato" l'associazione sportiva
3 dilettantistica in impresa commerciale.

4 ***Basta con la ricerca del pelo nell'uovo***

5 La sentenza dei giudici va nella giusta direzione indicata dalla
6 stessa ***agenzia delle Entrate, con la circolare 18/E***
7 ***del primo agosto 2018***. Basta con le formalità inutili. La
8 sostanza ed i comportamenti corretti devono sempre prevalere
9 sulla forma. Occorre prestare minore attenzione alle formalità e
10 più rispetto per la sostanza. In caso di controllo del Fisco, le
11 associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di
12 lucro hanno diritto ai benefici fiscali, anche se hanno commesso
13 qualche errore di natura formale. ***Anche le forme di***
14 ***convocazione dell'assemblea diverse da quelle***
15 ***tradizionali, quali l'invio di e - mail agli***
16 ***associati, non comportano la decadenza dei***
17 ***benefici fiscali, se, sulla base di una valutazione***
18 ***globale dell'associazione, sono stati posti in***
19 ***essere comportamenti che garantiscono il***
20 ***raggiungimento delle stesse finalità***. Sono queste, tra
21 le altre, le indicazioni fornite con la circolare 18/E del primo
22 agosto 2018. Per l'agenzia delle Entrate, il comportamento
23 concludente "salva" le agevolazioni, anche se le associazioni o le
24 società sportive si sono dimenticate di comunicare l'opzione per
25 il regime speciale, di cui alla legge 398/1991. Questo regime

1 prevede modalità di determinazione forfetaria del reddito
2 imponibile e dell'Iva, nonché norme di favore in materia di
3 adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e
4 dichiarativi. Insomma, gli uffici devono smetterla di cercare il
5 pelo nell'uovo, utile solo per generare contenzioso tra
6 contribuenti e uffici, ma senza alcun gettito per l'erario.

7 ***Si parla di semplificazioni, ma le complicazioni aumentano***

8 E' anche vero che gli uffici dell'agenzia delle Entrate sono in
9 difficoltà, per mancanza di personale e di dirigenti, ma la gente è
10 stanca di sentire annunciare continue "semplificazioni" che, alla
11 prova dei fatti, sono nuove complicazioni. La confusione fiscale è
12 al massimo storico, con l'aggravante che gli uffici si sono
13 "dimenticati" che l'autotutela esiste, non è <<una specie di
14 optional>> e l'ufficio emittente <<non possiede una potestà
15 discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i
16 propri errori>>. Quello che non si capisce è perché alcuni uffici, in
17 questi casi, di fronte ad accertamenti illegittimi e infondati, o
18 richieste di somme non dovute, proseguono la lite fino alla
19 Cassazione, rischiando di non incassare nulla e di essere
20 condannati al pagamento delle spese di giudizio. Purtroppo, nel
21 momento in cui "parte" un accertamento o una richiesta errata di
22 pagamento, è quasi inevitabile che il relativo contenzioso dovrà
23 superare i tre gradi di giudizio, primo, secondo grado e
24 Cassazione. Capita anche che la Cassazione emetta sentenze con
25 rinvio alla Commissione tributaria Regionale, che dovrebbe

1 uniformarsi ai principi enunciati dalla Cassazione. Se, invece, la
2 Commissione tributaria Regionale non si uniforma ai principi
3 della Cassazione, il rischio è che il contenzioso sia sempre più
4 diventato il “gioco dell’oca” e non finisce mai, durando magari più
5 di 20 anni. Non è giusto, ma gli uffici che amano la lite sperano in
6 una delle cosiddette sentenze a “sorpresa” da parte dei giudici
7 tributari, che possa giustificare il loro operato. Inoltre, chi paga è
8 sempre e soltanto il contribuente, non certo il singolo funzionario
9 che emette l’accertamento o chiede pagamenti non dovuti e
10 prosegue il contenzioso. Gli unici a guadagnarci in questa grande
11 confusione fiscale, la peggiore degli ultimi venti anni, sono i
12 difensori dei contribuenti. Per gli errori dei funzionari, paga
13 l’agenzia delle Entrate, cioè la collettività.

1 I giudici di legittimità, sconfessando sentenze della Cassazione a
2 sezioni unite, affermano che lo strumento induttivo ha valore di
presunzione legale

3 ***La Cassazione “resuscita” gli studi di settore***

4 ***Mimma Cocciufa***

5 ***Tonino Morina***

6 Marcia indietro della Cassazione sugli studi di settore, che,
7 nonostante siano stati soppressi con effetto dal periodo d'imposta
8 2018, continuano a far parlare, “resuscitati” da alcune sentenze
9 sorprendenti. Per i giudici di legittimità, ordinanza 23252/19,
10 depositata il 18 settembre 2019, l'accertamento mediante studi di
11 settore ha valore di presunzioni legali, che sono, anche da sole,
12 sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento
13 tributario. La sentenza è in palese contrasto con le precedenti che
14 si sono susseguite dal 2009 in poi. Affermare, nel 2019, che con
15 gli studi di settore la legge ha previsto una presunzione legale,
16 significa andare contro l'univoco e consolidato orientamento
17 della Suprema Corte di Cassazione, anche a sezioni unite, che ha
18 più volte affermato che gli studi di settore, così come i parametri,
19 rappresentano un sistema di presunzioni semplici. In questo
20 senso, si vedano, tra le tante, le sentenze 26635, 26636, 26637 e
21 26638, della Cassazione a sezioni unite, depositate il 18 dicembre
22 2009.

23 ***Quando per la Cassazione gli studi sono presunzioni semplici***

24 Per la Cassazione, sezioni unite civili, sentenza 26635/09,
25 depositata il 18 dicembre 2009, si può affermare il seguente

1 principio di diritto: <<La procedura di accertamento
2 standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi
3 di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui
4 gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in
5 relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce
6 procedimentalmente in esito al contraddittorio da attivare
7 obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento>>. Il fatto
8 curioso è che, a distanza di 24 ore della predetta ordinanza
9 23252/19, in base alla quale gli studi di settore hanno valore di
10 presunzioni legali, nell'ordinanza 23357/19, depositata il 19
11 settembre 2019, i supremi giudici hanno ribadito quanto
12 <<chiarito dalle Sezioni unite (sentenza n. 26635 del 18 dicembre
13 2009 e successive)>> che la procedura di accertamento
14 standardizzato mediante i parametri o gli studi di settore
15 costituisce un sistema di presunzioni semplici. Nella predetta
16 ordinanza 23357/19, si richiama inoltre la precedente 8854 del
17 2019, nella quale la sezione tributaria della Cassazione ha
18 ribadito che <<l'amministrazione finanziaria non è legittimata a
19 procedere all'accertamento induttivo, allorché si verifichi un
20 mero scostamento non significativo tra i ricavi, i compensi e i
21 corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli
22 studi di settore, ma solo quando venga ravvisata una grave
23 incongruenza>>.

24 ***Quando per la Cassazione gli studi sono una presunzione***
25 ***legale***

1 Dopo 10 anni dalle predette sentenze 26635, 26636, 26637 e
2 26638 della Cassazione a sezioni unite, depositate il 18 dicembre
3 2009, la Cassazione cambia sorprendentemente idea. Per i
4 supremi giudici, ordinanza 23252/19, esigenze di chiarezza
5 suggeriscono di indicare il seguente principio di diritto: <<Il
6 calcolo del reddito effettuato mediante lo studio di settore, a
7 seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente,
8 è idoneo ad integrare presunzioni legali che sono, anche da sole,
9 sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento
10 tributario, ferma restando la possibilità, per l'accertato, di fornire
11 la prova contraria, in fase predibattimentale e anche in sede
12 contenziosa>>.

13 ***Per le sezioni unite gli studi sono presunzioni semplici***

14 E' evidente il contrasto tra le sentenze 26635, 26636, 26637 e
15 26638, della Cassazione a sezioni unite, depositate il 18 dicembre
16 2009, in base alle quali la procedura di accertamento
17 standardizzato mediante i parametri o gli studi di settore
18 costituisce un sistema di presunzioni semplici, e l'ordinanza
19 23252/19, depositata il 18 settembre 2019, in base alla quale
20 l'accertamento mediante studi di settore ha valore di presunzioni
21 legali. Vale la pena ripetere che:

22 ➤ per le sezioni unite della Cassazione del 2009, così come
23 per le sentenze della stessa Cassazione che si sono succedute nei
24 dieci anni successivi, con orientamento univoco e consolidato, gli
25 studi di settore sono presunzioni semplici;

➤ dopo 10 anni, invece, per la Cassazione, ordinanza 23252/19, gli studi di settore hanno valore di presunzioni legali.

Le presunzioni semplici e legali

La differenza tra presunzioni semplici e legali è notevole ed è grave che, in tema di studi di settore, la stessa Cassazione abbia idee diverse. L'articolo **2727** del codice civile qualifica come “presunzione” l'operazione logico - intuitiva in base alla quale dalla conoscenza di un fatto noto si deduce la prova di un fatto ignoto. La legge non dice come sia provato il fatto “noto” da cui si prendono le mosse e, quindi, di per sé non esclude che la conoscenza del fatto “noto” derivi a sua volta da presunzioni. Il rischio rappresentato da questo strumento è la possibilità, che da una presunzione ne scaturiscano molte altre ancora per cui la Cassazione ha enunciato un divieto di “presunzioni a catena”, cioè della cosiddetta *praesumptio de praesumpto* (Cassazione, sentenza n. 6033 del 23 giugno 1994). E' previsto che quando la contabilità è stata regolarmente tenuta, la prova per presunzioni da parte dell'amministrazione dovrà avere i requisiti indicati nel primo comma dell'articolo 2729 codice civile, cioè che siano basate su ***fatti gravi, precisi e concordanti***.

Le presunzioni tributarie si suddividono in tre categorie:

➤ ***Presunzioni legali:*** disciplinate dall'articolo 2728 del codice civile, dispensano da qualsiasi prova coloro a favore dei quali sono stabilite. ***Si distinguono in presunzioni legali assolute (che non ammettono la prova***

1 **contraria) e presunzione legale relativa (che**
2 **ammette la prova contraria).**

3 ➤ **Presunzioni semplicissime:** sono valide a
4 condizione che siano espresse in maniera puntuale, argomentata e
5 logicamente consequenziale; queste presunzioni sono tra le più
6 pericolose quando sono poste alla base degli accertamenti
7 induttivi e sfociano in un mero arbitrio.

8 ➤ **Presunzioni semplici:** sono valide se basate su **fatti**
9 **gravi, precisi e concordanti.** Ad esempio, l'accertamento
10 da studi di settore è una presunzione semplice, che può avere
11 valore a condizione che sia basato su fatti, gravi precisi e
12 concordanti come, ad esempio, in presenza di verbali per la
13 mancata emissione di scontrini fiscali, o di verbali di
14 contestazione dello studio di settore presentato con dati diversi da
15 quelli reali o, ancora, in presenza di palese difformità tra i
16 versamenti effettuati in banca e i ricavi o compensi dichiarati;
17 diversamente, l'accertamento basato sul semplice automatismo
18 dello studio di settore non ha alcun valore.

19 ***L'ordinanza 23252/19 che "resuscita" gli studi di settore***

20 E' certo che, dopo 10 anni di sentenze della Cassazione, in base
21 alle quali gli studi di settore sono un sistema di presunzioni
22 semplici, è incomprensibile il principio di diritto enunciato alla
23 richiamata ordinanza 23252/19, depositata il 18 settembre 2019,
24 in base alla quale <<Il calcolo del reddito effettuato mediante lo
25 studio di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio

1 con il contribuente, è idoneo ad integrare presunzioni legali che
2 sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare valido fondamento
3 all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per
4 l'accertato, di fornire la prova contraria, in fase predibattimentale
5 e anche in sede contenziosa>>. Il “passaggio” dalle presunzioni
6 semplici a quelle legali non ha alcuna giustificazione. Anche
7 perché il confronto con l'ufficio si rivela spesso un finto
8 contraddittorio.

Il contraddittorio finto

9 Nella realtà succede infatti che gli uffici simulano dei ***finti***
10 ***contraddittori***, non considerando le osservazioni e memorie
11 illustrative presentate dal contribuente. Alla fine, copiano
12 fedelmente il risultato dello studio di settore, confermando, al
13 centesimo di euro, ***la pretesa tributaria indicata nel primo invito***
14 ***al contraddittorio***. Così, la cosiddetta “prova contraria” fornita
15 dal contribuente non viene presa in considerazione. Questo per la
16 ragione che alcuni uffici considerano ancora lo studio di settore
17 uno ***strumento infallibile, e***, di norma, emettono l'accertamento
18 con gli importi dei ***ricavi o compensi*** presunti perfettamente
19 uguali a quelli indicati dallo studio nel primo invito al
20 contraddittorio. Insomma, la fase del contraddittorio si rivela
21 spesso solo una perdita di tempo, oltre che una presa in giro. La
22 verità è che alcuni uffici fanno il contraddittorio perché imposto
23 dalla legge e dalle sentenze della Cassazione, ma alla fine
24 “copiano” integralmente i risultati dello studio.
25

***I ricavi o compensi presunti con il metodo della regressione
multipla con il vincolo che l'intercetta***

1
2
3 La richiamata **ordinanza 23252/19** rischia di moltiplicare
4 il contenzioso in materia di studi di settore, che, sulla base delle
5 sentenze della Cassazione, a sezioni unite, sembrava destinato a
6 scomparire nel momento in cui l'accertamento era basato sul
7 semplice automatismo dello studio di settore. Non sarà così per
8 gli uffici che non hanno finora abbandonato il contenzioso in
9 corso e che, per i futuri accertamenti, si baseranno sulla predetta
10 ordinanza **23252/19, facendo prevalere** sempre e
11 comunque l'applicazione automatizzata degli studi di settore, e
12 rendendo vana e irrilevante qualsiasi prova contraria fornita dal
13 contribuente. Insomma, il rischio è che si torni indietro di 10
14 anni, prima delle sentenze della Cassazione del 2009, quando gli
15 studi di settore venivano usati in modo automatico, come se
16 avessero la miracolosa certezza di individuare al centesimo di
17 euro i ricavi o compensi incassati dall' esercenti impresa, arte o
18 professione. E davanti ai miracoli, il contribuente è senza
19 difesa.... Come sanno gli addetti ai lavori, come chiarito nella
20 circolare 110/E del **21 maggio 1999**, che illustra le modalità di
21 applicazione degli studi di settore, i ricavi o compensi presunti
22 sono determinati in base al **metodo della regressione multipla**
23 **con il vincolo che l'intercetta**. Per chiarezza, si riporta quanto è
24 contenuto nella predetta **circolare 110/E del 1999**, nel punto in
25 cui si legge che <<La "**Cluster analysis**" ha consentito di

1 identificare i diversi gruppi omogenei di imprese. ... Una volta
2 suddivise le imprese in gruppi omogenei si è determinata, per
3 ciascun gruppo omogeneo, la funzione matematica che meglio si
4 adatta all'andamento dei ricavi delle imprese appartenenti al
5 gruppo in esame. Per determinare tale funzione si è ricorso al
6 metodo della "**regressione multipla**". La stima della "**funzione di**
7 **ricavo**" è stata effettuata individuando la relazione tra il ricavo
8 (variabile dipendente) e alcuni dati contabili e strutturali delle
9 imprese (variabili indipendenti). È opportuno rilevare che, prima
10 di definire il modello di regressione, si è proceduto a effettuare
11 un'analisi sui dati delle imprese per verificare le condizioni di
12 "normalità economica" nell'esercizio dell'attività e per scartare le
13 imprese anomale; ciò si è reso necessario al fine di evitare
14 possibili distorsioni nella determinazione della "funzione di
15 ricavo". A tal fine sono stati utilizzati degli indicatori economico-
16 contabili specifici delle attività in esame, quali ad esempio, nel
17 settore del commercio, la produttività per addetto, il ricarico
18 (ricavi/costo del venduto), la rotazione del magazzino (costo del
19 venduto/giacenza media del magazzino). Per ogni gruppo
20 omogeneo è stata calcolata la **distribuzione ventilica** di ciascuno
21 degli indicatori utilizzati e poi sono state selezionate le imprese
22 che presentavano valori degli indicatori contemporaneamente
23 all'interno di un determinato intervallo, per costituire il campione
24 di riferimento. Così definito il campione di imprese di
25 riferimento, si è proceduto alla definizione della "funzione di

1 ricavo” per ciascun gruppo omogeneo. Per la determinazione
2 della “funzione di ricavo” sono state utilizzate sia variabili
3 contabili sia variabili strutturali. La scelta delle variabili
4 significative è stata effettuata con il *metodo stepwise*. Una volta
5 selezionate le variabili, la determinazione della “funzione di
6 ricavo” si è ottenuta applicando il metodo dei minimi quadrati
7 generalizzati, che consente di controllare l'eventuale presenza di
8 variabilità legata a fattori dimensionali (*eteroschedasticità*).
9 Affinché il modello di regressione non risentisse degli effetti
10 derivanti da soggetti anomali (*outliers*), sono stati esclusi tutti
11 coloro che presentavano un valore dei residui (*R di Student*) al di
12 fuori dell'intervallo compreso tra i valori *-2,5 e +2,5*. Nella
13 definizione della “*funzione di ricavo*” si è tenuto conto anche
14 delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di
15 svolgimento dell'attività. A tale scopo si sono utilizzati i risultati
16 di specifici studi relativi alla territorialità che hanno avuto come
17 obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee
18 in rapporto a una serie di indicatori tratti dalle banche dati
19 pubbliche (ad esempio per il settore del commercio è stata
20 utilizzata una territorialità specifica basata sul grado di
21 modernizzazione, sul grado di copertura dei servizi di prossimità,
22 sul grado di sviluppo socioeconomico). Visto e asseverazione
23 allargano le garanzie. Sono state pertanto impiegate, nella
24 funzione di regressione, variabili “*dummy*” applicate a una
25 variabile indipendente (ad esempio, per il settore del commercio

1 al “costo del venduto”) che hanno prodotto, ove le differenze
2 territoriali non fossero state colte completamente nella Cluster
3 analysis, valori correttivi da applicare al coefficiente della
4 variabile indipendente in oggetto nel calcolo del ricavo>>. Senza
5 che nessuno si offenda, forse, i compilatori degli accertamenti
6 basati sull’automatismo del programma Ge. ri. co (gestione dei
7 ricavi e compensi) vorrebbero si giustificasse <<**lo scostamento**
8 **tra i ricavi dichiarati e quelli accertabili sulla base dello studio**
9 **di settore**>> in base alle predette modalità di calcolo, secondo il
10 <<**metodo della regressione multipla con il vincolo che**
11 **l’intercetta**>>; il contribuente dovrebbe perciò contestare:

12 ❖ la “**Cluster analysis**”;

13 ❖ la stima della “**funzione di ricavo**”;

14 ❖ <<la **distribuzione ventilica**>>;

15 ❖ <<il **metodo stepwise**>>,

16 ❖ <<il metodo dei minimi quadrati generalizzati, che consente di
17 controllare l’eventuale presenza di variabilità legata a fattori
18 dimensionali (**eteroschedasticità**)>>;

19 ❖ gli <<effetti derivanti da soggetti anomali (**outliers**)>> che
20 <<sono stati esclusi tutti coloro che presentavano un valore dei
21 residui (**R di Student**) al di fuori dell’intervallo compreso tra i
22 valori **-2,5 e +2,5**>>;
23
24
25

❖ le<<variabili “*dummy*”>>.

1
2 Tutto ciò è inverosimile perché nessuno si può ***difendere dal***
3 ***predetto metodo della regressione multipla con il***
4 ***vincolo che l’intercetta e dagli altri sofisticati e***
5 ***segreti calcoli in base ai quali lo studio di***
6 ***settore individua i ricavi o compensi presunti***. E
7 questo gli uffici che amano la lite lo sanno molto bene. Per gli
8 uffici, “confortati” dalla sorprendente ordinanza ***23252/19, in***
9 ***base alla quale*** gli studi di settore sono presunzioni legali
10 sufficienti ad assicurare valido fondamento all’accertamento,
11 l’accertamento automatizzato in base allo studio di settore sarà
12 sempre valido, senza considerare:

13
14 ❖ le giustificazioni prodotte dal contribuente; è quindi inutile che
15 lo stesso si affanni a produrre documenti e memorie illustrative;

16 ❖ ***le innumerevoli sentenze della Cassazione, anche a sezioni***
17 ***unite***, che, con orientamento univoco e consolidato, dal 2009 in
18 poi bocciano l’automatismo degli studi di settore;

19
20 ❖ che, per la stessa agenzia delle Entrate, gli studi di settore non
21 devono essere usati come strumento di accertamento, ma di
22 selezione dei contribuenti a rischio;

23
24 ❖ che, per legge, gli studi di settore sono stati soppressi per
25 essere progressivamente sostituiti da indici di affidabilità fiscale.

La certezza del diritto non esiste più

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

La verità è che la certezza del diritto non esiste più. E ad alimentare le incertezze ci si mette pure la Cassazione, che sempre più spesso tradisce la sua funzione nomofilattica, cioè il compito di garantire <<l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale>>. Si assiste così, con sempre maggiore frequenza, a pronunce dei Supremi Giudici tra di loro palesemente contrastanti. A subirne le conseguenze sono i cittadini. E' certo che se diventano imprevedibili anche le sentenze della Cassazione, c'è da preoccuparsi. Così come fa preoccupare quanto affermato scherzosamente da un esperto di diritto tributario che “dopo la Cassazione, a giudicare resta solo Dio” (Il Sole 24 – Ore del 3 ottobre 2010).

1 *L'istituto previdenziale chiede i contributi sulla base*
2 *dell'accertamento, anche se lo stesso è stato definito in*
3 *modo forfetario con il Fisco*

La chiusura delle liti fiscali non "chiude" i rilievi Inps

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7
8 La chiusura delle liti pendenti non ha alcun effetto ai fini dei
9 contributi Inps. Per la Cassazione, sentenza 23301/19, sezione
10 lavoro, depositata il 18 settembre 2019, il contribuente deve
11 pagare per intero i contributi chiesti dall'istituto previdenziale
12 sulla base dell'accertamento emesso dall'agenzia delle Entrate,
13 anche se lo stesso è stato definito con importi a forfait. Va quindi
14 confermata la sentenza della Corte d'appello di Ancona, che con
15 sentenza del 12 marzo 2014, ha accolto l'appello dell'Inps contro
16 la sentenza di primo grado. Ecco i fatti.

La richiesta dell'Inps e le sentenze di merito

17
18 L'istituto previdenziale iscrive a ruolo dei contributi Inps a
19 percentuale, basando la richiesta sulla base di un accertamento
20 emesso dall'agenzia delle Entrate, per maggiori redditi da
21 partecipazione in qualità di socio di una società di persone.

22 Il contribuente presenta ricorso in primo grado che viene accolto.
23 Contro la sentenza di primo grado, l'Inps propone l'appello che
24 viene accolto dalla Corte d'appello di Ancona. Per la Corte di
25 merito, la definizione della lite fiscale con l'agenzia delle Entrate,

1 a norma dell'articolo 39, comma 12, del decreto – legge 98 del
2 2011, <<continuava ad avere valenza probatoria e di presupposto
3 del credito contributivo vantato dall'Inps anche dopo la
4 definizione processuale dei rapporti tra contribuente e fisco>>. In
5 proposito, è importante rilevare che l'accertamento tributario è
6 basato su rilievi mossi dall'ufficio alla società, <<basati su
7 presunzioni gravi e precise>>, con la conseguenza che <<la corte
8 territoriale riteneva dimostrato il credito contributivo in assenza
9 di specifiche contestazioni sia in ordine ai maggiori utili accertati
10 in capo alla società sia quanto all'imposizione a reddito del
11 socio>>. Con queste affermazioni, che l'accertamento è basato su
12 presunzioni gravi e precise e che il contribuente non ha fatto
13 specifiche contestazioni, per l'Inps, il credito contributivo è
14 dovuto per l'intero importo accertato dall'agenzia delle Entrate.

Il ricorso in Cassazione

15
16 Contro la sentenza della Corte d'appello di Ancona, il
17 contribuente presenta ricorso in Cassazione, sostenendo che la
18 definizione della lite fiscale, con il pagamento di una somma
19 forfettaria, ma senza alcun riconoscimento nel merito, non rende
20 in alcun modo definitivo l'accertamento fiscale. Per il
21 contribuente, inoltre, con la chiusura della lite l'Inps non può
22 pretendere alcunché basando la richiesta sull'accertamento
23 dell'agenzia delle Entrate e che la richiesta di contributi per
24 l'intero importo dovrebbe essere rideterminata sulla base
25 dell'accordo intervenuto tra contribuente e fisco.

1 Il contribuente, che ha diritto ad usare le sue eccedenze, azzerà la
2 pretesa del Fisco anche per gli importi “collegati”

3 ***Il riconoscimento del credito “omesso”***
4 ***cancella le sanzioni e gli interessi***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Uffici dell’agenzia delle Entrate in difficoltà e contribuenti che ne
8 subiscono le conseguenze. Il contribuente, che può scomputare i
9 suoi crediti prima non riconosciuti, cancella la pretesa del Fisco,
10 sia in relazione ai crediti, sia per gli importi “collegati”. Per la
11 Cassazione, ordinanza 25288/19, depositata il 9 ottobre 2019, il
12 riconoscimento del credito “omesso” cancella perciò le sanzioni e
13 gli interessi. La dichiarazione annuale presentata dopo 90 giorni
14 dalla scadenza del termine, e, perciò, considerata “omessa”, non
15 pregiudica comunque il diritto al credito delle imposte, se
16 effettivamente spettante. E’ quello che viene affermato dai
17 giudici di legittimità con la predetta ordinanza.

18 ***Autotutela “dimenticata”***

19 Il “guaio” è che alcuni uffici, pur avendo riconosciuto spettante il
20 credito, rimangono fermi nella richiesta delle sanzioni e degli
21 interessi. Anche perché negli ultimi anni è diventato più
22 complicato chiedere l’annullamento di atti infondati, o richieste
23 di pagamento sbagliate. Ne sa qualcosa un contribuente siciliano
24 che da circa un anno fa continue richieste all’ufficio competente,
25 ma non riesce ad ottenere l’annullamento chiesto. Ecco i fatti.

La richiesta del Fisco e lo sgravio delle imposte

1 L'ufficio dell'agenzia delle Entrate, a seguito di un controllo
2 automatizzato del modello Iva 2016, per l'anno 2015, chiede il
3 pagamento di somme per minor credito Iva di 4.398,00 euro, più
4 sanzioni 1.319,40 euro (30% di 4.398,00), oneri di riscossione
5 185,30 euro, interessi e spese 465,21 euro, in totale 6.367,91 euro.
6 Contro la richiesta di pagamento, il contribuente presenta
7 un'istanza di annullamento in autotutela, segnalando che non
8 esiste alcun minor credito Iva. La conferma che la richiesta è
9 sbagliata viene dallo stesso ufficio che, con provvedimento di
10 sgravio convalidato il 1° aprile 2019, annulla l'importo del
11 presunto minor credito Iva di 4.398,00 euro. Di conseguenza,
12 dovevano essere annullati anche le sanzioni di 1.319,40 euro (30%
13 di 4.398,00), gli oneri di riscossione di 185,30 euro, e gli interessi
14 e spese di 465,21 euro. L'annullamento dei predetti importi è un
15 atto dovuto in quanto si tratta di somme direttamente "collegate"
16 al presunto credito Iva di 4.398,00 euro già annullato. Per l'ufficio,
17 però, restano dovute le sanzioni e gli interessi, in contrasto con il
18 principio sancito dai giudici di legittimità, per i quali il
19 riconoscimento del credito "omesso" cancella le sanzioni e gli
20 interessi.
21

Si parla di semplificazioni, ma le complicazioni aumentano

22 E' vero che gli uffici sono in difficoltà, per mancanza di personale
23 e di dirigenti, ma la gente è stanca di sentire annunciare continue
24 "semplificazioni" che, alla prova dei fatti, sono nuove
25

1 complicazioni. Gli uffici, purtroppo, si sono “dimenticati” che
2 l’autotutela esiste, non è <<una specie di optional>> e l’ufficio
3 emittente <<non possiede una potestà discrezionale di decidere a
4 suo piacimento se correggere o no i propri errori>>. Quello che
5 non si capisce è perché alcuni uffici, in questi casi, di fronte ad
6 accertamenti illegittimi e infondati, o richieste di somme non
7 dovute, proseguono la lite fino alla Cassazione, rischiando di non
8 incassare nulla e di essere condannati al pagamento delle spese di
9 giudizio. Purtroppo, nel momento in cui “parte” un accertamento o
10 una richiesta errata di pagamento, è quasi inevitabile che il relativo
11 contenzioso dovrà superare i tre gradi di giudizio, primo, secondo
12 grado e Cassazione. Non è giusto, ma gli uffici che amano la lite
13 sperano in una delle cosiddette sentenze a “sorpresa” da parte dei
14 giudici tributari, che possa giustificare il loro operato. Inoltre, chi
15 paga è sempre e soltanto il contribuente, non certo il singolo
16 funzionario che emette l’accertamento o chiede pagamenti non
17 dovuti e prosegue il contenzioso. Gli unici a guadagnarci in questa
18 grande confusione fiscale, la peggiore degli ultimi venti anni, sono
19 i difensori dei contribuenti. Per gli errori dei funzionari, paga
20 l’agenzia delle Entrate, cioè la collettività.

1 *Fisco bocciato in matematica: in presenza di merci diverse*
2 *applica la media semplice e non quella ponderale*

3 **Accertamento nullo se non si applicano**
4 **le regole del ricarico medio ponderato**

5 **Mimma Cocciufa**

6 **Tonino Morina**

7 Fisco bocciato in matematica: in presenza di merci diverse
8 applica la media semplice, quando, invece, deve applicare la
9 media ponderale. Per la Cassazione, sentenza 30363/19,
10 depositata il 21 novembre 2019, deve essere perciò annullato
11 l'accertamento dell'ufficio, in quanto non ha rispettato le regole
12 matematiche del ricarico medio ponderato. E' però curioso il fatto
13 che i giudici di legittimità, pur accogliendo il ricorso del
14 contribuente contro la sentenza della Commissione Tributaria
15 Regionale del Lazio, dispongano il "rinvio" della causa ad altra
16 sezione dei giudici di secondo grado ai quali demanda di
17 provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità. Nel caso
18 specifico, si tratta di un accertamento relativo all'anno 2003, nel
19 frattempo, tra ricorso in Cassazione, proposto nel 2012 e
20 sentenza, sono passati 8 anni, e ora si "ricomincia" dal secondo
21 grado. Se tutto andrà bene, tra sentenza di secondo grado e
22 Cassazione se ne parlerà tra circa 10 anni, nella speranza che la
23 futura sentenza dei giudici di legittimità sia definitiva, cioè senza
24 rinvio. Insomma, forse nel 2030, cioè dopo 27 anni, si potrà
25 chiudere una vertenza relativa all'anno 2003. Ecco i fatti.

I fatti di causa

1 L'agenzia delle Entrate emette un accertamento per l'anno 2003,
2 nei confronti di una società, la quale presenta ricorso alla
3 Commissione tributaria provinciale che lo accoglie. L'ufficio
4 presenta ricorso in appello, che, con una sentenza opposta ai
5 giudici di primo grado, viene accolto dalla Commissione
6 Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza n. 454/14/2011,
7 depositata il 14 giugno 2011. Per i giudici di secondo grado,
8 l'avviso di accertamento "analitico - induttivo" emesso nei
9 confronti della società <<pur sulla base di una formale regolarità
10 dei dati contabili, era sostenuto da idonea motivazione in ordine
11 all'entità del ricarico rilevato, all'ammontare della imposta evasa,
12 all'indicazione delle norme violate e alle modalità di calcolo di
13 sanzioni ed interessi, e che vi era anomalia tra le percentuali di
14 ricarico, applicate dalla società, poi neppure presentatesi in
15 udienza in appello, e quelle emergenti dal raffronto tra il costo del
16 venduto ed i ricavi dichiarati>>.

17 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, la società
18 propone ricorso in Cassazione.

19 Resiste con controricorso l'agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

21 Per i giudici di legittimità, è fondato il quinto motivo di
22 impugnazione della società, che deduce "omessa e, comunque,
23 insufficiente motivazione relativamente ad alcuni punti decisivi
24 della controversia ed in particolare con riferimento al capo della
25 sentenza che valuta nel merito la controversia", in quanto il

1 giudice di appello non ha tenuto conto delle specifiche doglianze
2 palesate dalla società con il ricorso e <<segnatamente della
3 inesattezza nella determinazione del prezzo di vendita, non
4 essendo stati valutati gli scontrini fiscali acquisiti in sede di
5 verifica, della mancata valutazione, nel computo delle tazzine di
6 caffè, di quelle relative all'autoconsumo e della parte di prodotto
7 non utilizzabile quale "sfrido", della individuazione delle
8 percentuali di ricarico relative all'anno 2003 tenendo conto del
9 listino prezzi esposto nel 2007, della erronea utilizzazione della
10 media aritmetica semplice, invece che ponderata, per la
11 determinazione delle percentuali di ricarico, essendo disomogenei
12 molti prodotti messi in vendita (vino, caffè, tramezzini, liquori),
13 oltre che del periodo di chiusura forzata per 15 giorni nel corso
14 dell'anno 2003>>. Per la Cassazione, <<in tema di accertamento
15 induttivo fondato sulle percentuali di ricarico della merce
16 venduta, il ricorso alla media aritmetica semplice è consentito
17 quando risulti l'omogeneità della merce, dovendosi invece fare
18 ricorso alla media ponderale quando, tra i vari tipi di merce,
19 esiste una notevole differenza di valore e i tipi più venduti
20 presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante
21 dal ricarico medio (Cassazione, 27 dicembre 2018, n. 33458;
22 Cassazione 24 luglio 2009, n. 17379; Cassazione 4 marzo 2015,
23 n. 4312).

24 Va anche evidenziato che per questa Corte, in tema di
25 accertamento dei redditi di impresa, l'ufficio può procedere a

1 quello analitico-induttivo, ai sensi dell'articolo 39 del Dpr n. 600
2 del 1973, anche in presenza di scritture formalmente regolari, ove
3 la contabilità risulti complessivamente inattendibile sulla base di
4 elementi indiziari gravi e precisi, come il sensibile scostamento
5 delle percentuali di ricarico anche in relazione allo stesso periodo
6 di imposta oggetto dell'accertamento (Cassazione, 12 dicembre
7 2018, n. 32129; per Cassazione, 30 ottobre 2018, n. 27552,
8 l'antieconomicità del comportamento del contribuente può anche
9 desumersi da un unico elemento presuntivo, purché preciso e
10 grave, quale l'abnormità della percentuale di ricarico).

11 Nella specie, la Commissione regionale ha reso una motivazione
12 del tutto superficiale, senza alcun richiamo a documenti specifici
13 e senza indicare numericamente le percentuali di ricarico
14 dichiarate dal contribuente e quelle accertate dall'agenzia delle
15 Entrate, né i prodotti presi come riferimento (caffè, tramezzini,
16 vini, liquori). La Commissione si è limitata ad affermare, con
17 formule vaghe, del tutto disancorate dai profili fattuali, che
18 l'avviso di accertamento contiene "tutti i requisiti che lo rendono
19 idoneo allo scopo", che è stato posto in essere correttamente un
20 accertamento analitico-induttivo, che vi erano irregolarità di
21 carattere sostanziale commesse dalla società, che vi era un
22 maggiore volume di affari indicativo di maggiore capacità
23 contributiva e che il contribuente non ha indicato concreti
24 elementi in grado di superare le conclusioni dell'Ufficio.
25

1 In realtà, la società ha riproposto in sede di giudizio di legittimità
2 le medesime argomentazioni già esposte nel ricorso introduttivo,
3 alle quali la Commissione regionale non ha fornito alcuna
4 risposta. La società ha allegato che i prezzi di vendita dei prodotti
5 dovevano essere desunti dagli scontrini fiscali acquisiti in sede di
6 verifica, e non dalle dichiarazioni rese dal contribuente in sede di
7 accesso, che era errato il numero delle tazzine di caffè vendute, in
8 quanto non si è tenuto conto dello sfrido né dell'autoconsumo,
9 dovendosi considerare che i sette impiegati consumavano tre
10 caffè al giorno, che non potevano essere applicate le percentuali
11 di ricarico sui prezzi dei prodotti relativi al 2007, mentre l'anno
12 in contestazione era il 2003, che non si poteva applicare la media
13 aritmetica semplice per il computo delle percentuali di ricarico, in
14 quanto i prodotti erano disomogenei (vino, tramezzini, caffè,
15 liquori ed altro), che si doveva tenere conto del periodo di
16 chiusura forzata per quindici giorni dal 14 al 28 settembre 2003.
17 Il giudice d'appello non ha in alcun modo considerato queste
18 specifiche deduzioni, incorrendo, quindi, in una motivazione
19 insufficiente>>.

20 In pratica, l'ufficio ha fatto quello che voleva perché alcuni
21 funzionari, dalla vecchia mentalità dura a morire, "è così e
22 basta", e i giudici di secondo grado, con leggerezza e
23 approssimazione, hanno condiviso l'inaccettabile comportamento
24 dell'ufficio.
25

1 Per i giudici di legittimità, la sentenza deve, quindi, essere
2 cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla
3 Commissione regionale che, in diversa composizione, provvederà
4 anche sulle spese del giudizio di legittimità. Come si è detto, la
5 “giostra” del contenzioso riparte daccapo, e il contribuente che
6 spera di mettere la parola “fine”, se tutto va bene, potrà farlo nel
7 2030, cioè 27 anni dopo dall’anno accertato che è il 2003.
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *L'onere di provare che le operazioni bancarie di altri sono*
2 *riconducibili al soggetto indagato incombe sull'Amministrazione*
3 *finanziaria*

4 **Controlli bancari K.O. se il Fisco non prova**
5 **che i conti dei familiari sono “fittizi”**

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 Fisco bocciato perché non sa fare bene le indagini finanziarie,
9 comunemente chiamati “controlli bancari”. Capita spesso che
10 alcuni uffici, senza fornire alcuna prova, considerino riferibili al
11 contribuente soggetto a controllo le movimentazioni finanziarie
12 dei conti intestati a soggetti collegabili allo stesso solo in virtù di
13 vincoli familiari o commerciali. Per questi uffici, è così e basta,
14 ma è sbagliato perché l'onere di provare che le risultanze dei
15 conti dei terzi sono riconducibili al soggetto indagato incombe
16 sull'Amministrazione finanziaria. Per la Cassazione, ordinanza
17 30910/19, depositata il 27 novembre 2019, se il Fisco non prova
18 che i conti dei terzi sono “fittizi”, gli accertamenti dell'ufficio
19 devono essere annullati. Ecco i fatti.

20 ***L'accertamento e le sentenze dei giudici di merito***

21 Nel 2009, l'agenzia delle Entrate, ufficio di Castellammare di
22 Stabia, notifica al contribuente un avviso di accertamento,
23 relativo ad Irpef, Irap e Iva, per l'anno 2004, contestandogli un
24 maggior reddito da lavoro autonomo non dichiarato per
25 346.317,15 euro. Il contribuente propone ricorso alla
commissione tributaria provinciale di Napoli, che lo accoglie

1 parzialmente con sentenza del 23 marzo 2010, rideterminando
2 l'imponibile in 112.197,00 euro, alla luce della documentazione
3 prodotta a giustificazione dei movimenti bancari contestati.
4 Contro la sentenza dei giudici di primo grado, il contribuente
5 propone il ricorso in appello alla commissione tributaria regionale
6 della Campania.

7 I giudici di secondo grado, con la sentenza 78/2012 del 17 aprile
8 2012, rigettano l'appello, confermando la sentenza di primo
9 grado

10 **Il ricorso in Cassazione**

11 Il contribuente propone ricorso in Cassazione, affidandosi a tre
12 motivi, con i quali denuncia l'omesso esame di fatti decisivi,
13 oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360,
14 comma 1, n. 5, del codice di procedura civile.

15 Il contribuente si duole del fatto che la commissione tributaria
16 regionale non ha tenuto conto della documentazione bancaria da
17 lui depositata in sede d'appello, della inestensibilità dei controlli
18 bancari sui conti correnti intestati alla propria moglie, stante il
19 mancato accertamento della natura fittizia dell'intestazione (o
20 almeno, la riferibilità al contribuente ricorrente delle relative
21 operazioni) ed infine del fatto che l'ufficio non aveva fornito la
22 prova che i detti movimenti fossero stati in realtà da lui posti in
23 essere.

24 La Cassazione ritiene che, dalla lettura del ricorso, emerge in
25 modo inequivoco che il ricorrente si duole non tanto (e non solo)

1 dell'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, ma di vera e
2 propria omessa motivazione su quegli stessi fatti controversi.

3 Per i giudici di legittimità, le censure vanno considerate
4 ammissibili, e i tre motivi del ricorso, da esaminare
5 congiuntamente perché connessi, sono fondati.

6 Per la Cassazione, la Commissione tributaria regionale,
7 nell'esaminare l'appello del professionista, <<si è
8 sostanzialmente limitata a ripercorrere parzialmente e brevemente
9 l'*iter* motivazionale adottato dal giudice di primo grado, ha poi
10 inserito un periodo virgolettato relativo alla questione
11 dell'autorizzazione di cui all'articolo 32 del Dpr n. 600/1973
12 (non è chiaro se si tratta di un passaggio della motivazione della
13 prima decisione, o di altro), ha quindi riferito degli accadimenti
14 essenziali del procedimento, per poi giungere a confermare
15 l'*incipit* secondo cui "*l'appello non contiene motivi utili per
16 essere accolto*".

17 Come è evidente, il giudice di secondo grado non ha dedicato
18 alcun passaggio motivazionale ai fatti dedotti dal contribuente
19 con l'appello – specificamente circa l'utilizzo delle somme
20 prelevate dal conto corrente bancario per le occorrenze della vita
21 quotidiana, la contestata natura fittizia dell'intestazione del conto
22 alla propria moglie o, quantomeno, la riferibilità ad esso
23 ricorrente delle relative operazioni, difettando la relativa prova –
24 così non consentendo di ripercorrere l'*iter* logico-giuridico in
25 base al quale (implicitamente) è stata negata valenza decisiva ai

1 fatti predetti, astrattamente dotati, al contrario, del detto requisito.
2 Non senza dire che la motivazione in discorso, anche e ben al di
3 là degli stessi specifici motivi addotti dall'odierno ricorrente,
4 appare davvero incomprensibile>>. Purtroppo, negli ultimi anni,
5 sono incomprensibili diverse sentenze, ma chi ne paga le
6 conseguenze è sempre e solo il contribuente incappato in un
7 sistema fiscale complicato.

8 In conclusione, la Cassazione accoglie il ricorso del contribuente,
9 cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione
10 tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione,
11 che procederà ad un nuovo esame dell'appello del contribuente,
12 adottando una congrua e adeguata motivazione anche in relazione
13 ai predetti fatti controversi, provvedendo anche sulle spese del
14 giudizio di legittimità.

15 ***La “prova” che il conto è fittizio è a carico del Fisco***

16 Va tenuto presente che l'agenzia delle Entrate si è occupata, nella
17 circolare n. 32/E del 2006, paragrafo 5.2, della intestazione
18 soggettiva fittizia dei conti, intesa come <<strumento negoziale
19 utilizzato in modo distorto per procurare al disponente un illecito
20 risparmio di imposta>>. Nella predetta circolare, l'agenzia delle
21 Entrate ha ammesso, nonostante la mancanza di un'espressa
22 previsione normativa, <<l'estendibilità delle indagini ai conti di
23 terzi, cioè di soggetti non interessati dall'attività di controllo,
24 atteso che - per la costante giurisprudenza di legittimità formatasi
25 al riguardo (da ultimo, Cassazione n. 2738/2001) - le citate

1 disposizioni, utilizzando la locuzione ‘i dati e gli elementi
2 risultanti dai conti possono essere posti a base delle rettifiche e
3 degli accertamenti’, legittimano anche l’apprensione di quei conti
4 di cui il contribuente sottoposto a controllo ha avuto la concreta
5 ed effettiva disponibilità, indipendentemente dalla formale
6 intestazione>>. La stessa agenzia delle Entrate ha, però,
7 sottolineato la necessità che, relativamente ai rapporti intestati e
8 alle operazioni effettuate esclusivamente da soggetti terzi,
9 specialmente se legati al contribuente da vincoli familiari o
10 commerciali, <<***l’ufficio accertatore dimostri che la titolarità
11 dei rapporti come delle operazioni è ‘fittizia o comunque è
12 superata’***, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla
13 sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni
14 creditorie e debitorie rilevate dalla documentazione “bancaria”
15 acquisita (in tal senso, Cassazione numeri 1728/1999,
16 8457/2001, 8826/2001 e 6232/2003)>>. L’intestazione fittizia si
17 manifesta, a parere dell’agenzia delle Entrate, tutte le volte in cui
18 gli uffici rilevino nel corso dell’istruttoria che le movimentazioni
19 finanziarie, sebbene riferibili formalmente a soggetti che risultano
20 averne la titolarità, <<in realtà sono da imputare a un soggetto
21 diverso che ne ha la reale paternità con riferimento all’attività
22 svolta>>. In merito alla possibilità di applicare, sia pure ai soli
23 fini delle imposte sui redditi, la disposizione di cui all’articolo 37,
24 comma 3, del D.P.R. 600 del 1973, la quale consente di attribuire
25 al contribuente sottoposto a controllo i redditi di cui appaiono

1 titolari altri soggetti quando sia dimostrato anche sulla base di
2 presunzioni gravi, precise e concordanti che egli ne è l'effettivo
3 possessore per interposta persona, l'agenzia delle Entrate ha
4 precisato che lo schema di interposizione soggettiva fittizia
5 delineato da quest'ultima disposizione si caratterizza, rispetto a
6 quello civilistico, per il fatto che l'accordo tra interposto e
7 interponente non interessa l'Amministrazione finanziaria che,
8 nonostante a sua volta sia 'parte' del rapporto obbligatorio di
9 imposta, resta soggetto terzo non consenziente. In altri termini,
10 nella fattispecie tributaria, l'interposizione viene concepita come
11 inserimento di uno schermo soggettivo fittizio e deviante fra il
12 contribuente e l'Amministrazione stessa, con la conseguenza che,
13 tanto più l'interposto (o prestanome) è passivo (cioè solo
14 nominativamente partecipe), tanto più l'interponente potrebbe
15 risultare il *dominus* dell'accordo e, in definitiva, il vero centro di
16 imputazione dei diritti e degli obblighi giuridici di natura fiscale.
17 In questa fattispecie, l'ufficio impositore deve acquisire la prova
18 effettiva - anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e
19 concordanti - che si sia realizzato il possesso di redditi per
20 interposta persona e che, quindi, detti redditi, in quanto
21 correlabili a movimentazioni finanziarie siano da imputare
22 all'interponente, anche se i redditi stessi risultino formalmente
23 dichiarati dall'interposto.

L'orientamento della Corte di Cassazione

1 Anche la Suprema Corte ha affermato, nella sentenza n. 16837
2 del 20 giugno 2008, che il ricorso alla presunzione legale non è
3 ammissibile qualora l'ufficio non fornisca la prova della
4 riconducibilità delle movimentazioni bancarie al soggetto
5 sottoposto a controllo e che in nessuna disposizione normativa è
6 rinvenibile una presunzione di riferibilità al contribuente indagato
7 delle movimentazioni finanziarie dei rapporti intestati a soggetti
8 collegabili allo stesso contribuente indagato solo in virtù di
9 vincoli familiari o commerciali. La stessa Corte ha, altresì,
10 chiaramente asserito, nell'ordinanza n. 27186 del 14 novembre
11 2008, che la possibilità che l'acquisizione dei dati dei conti
12 correnti possa essere estesa anche a quelli intestati a persone che
13 per la loro contiguità al contribuente possono essere considerate
14 perciò solo sospette in base a considerazioni desumibili dalla
15 comune esperienza <<non significa che le movimentazioni
16 rilevate possano per ciò solo essere *sic et simpliciter* imputate al
17 contribuente, in quanto così operando si fa assurgere quella che è
18 una semplice possibilità, sia pure avvalorata dalla concreta
19 osservazione del fenomeno, a regola di comune esperienza
20 rispondente al canone *dell'id quod plerunque accidit*, così da
21 dare per scontata l'esistenza di una situazione sostanziale
22 confliggente con quella formale anche in assenza di una norma
23 che autorizzi espressamente una tale operazione mentre è
24 necessario un ulteriore passaggio consistente nell'accertamento
25 che l'intestazione sia sostanzialmente fittizia, nel senso che il

1 conto corrente esaminato sia in realtà utilizzato dal contribuente
2 stesso>>. *In sede contenziosa deve, quindi, essere accertato il*
3 *grado di fondatezza delle presunzioni gravi, precise e*
4 *concordanti operate dagli uffici in ordine alla riferibilità al*
5 *contribuente delle movimentazioni dei conti intestati a terzi*
6 *soggetti*. L'onere di provare che le risultanze dei conti dei terzi
7 sono riconducibili al soggetto indagato incombe
8 sull'Amministrazione finanziaria. Questa prova è di
9 fondamentale importanza. Peraltro, nella circolare 32/E del 19
10 ottobre 2006, è la stessa agenzia delle Entrate a mettere in guardia
11 gli uffici che, prima di attribuire le operazioni di terzi al soggetto
12 verificato, devono <<acquisire la prova effettiva – anche
13 mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, che si
14 sia realizzato il possesso di redditi per interposta persona e che,
15 quindi, detti redditi, in quanto correlabili a movimentazioni
16 finanziarie siano da imputare all'interponente>>. La
17 mancanza di queste prove rende assolutamente inutilizzabili “ab
18 origine” le operazioni dei conti bancari di terzi.

Il “problema” del rinvio

19 Nel caso di sentenza della Cassazione con rinvio, il contribuente,
20 che ha avuto accolto il ricorso, deve farsi parte diligente per
21 riassumere la lite presso la Commissione tributaria competente.
22 Si applica l'articolo 63 “*giudizio di rinvio*” del processo
23 tributario, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.
24
25

1 Nel giudizio di rinvio, cioè quando la Cassazione rinvia la causa
2 alla Commissione tributaria regionale o, eccezionalmente, alla
3 Provinciale, il processo deve essere riassunto ad opera della parte
4 che vi ha interesse:

- 5 • nei confronti di tutte le altre parti (Cassazione, ordinanza 8
6 agosto 2012, n. 14297);
- 7 • nel termine perentorio di sei mesi più, eventualmente,
8 ulteriori 31 giorni se, nei sei mesi, cade il periodo feriale del
9 mese di agosto;
- 10 • nelle forme previste, rispettivamente, per i giudizi di
11 secondo e di primo grado.

12 ***Se la riassunzione non viene effettuata entro il***
13 ***predetto termine perentorio, l'intero processo si***
14 ***estingue ed è come se il ricorso di primo grado***
15 ***non fosse mai stato presentato, per cui l'atto***
16 ***impositivo originariamente impugnato (con le***
17 ***relative pretese impositive e sanzionatorie) si***
18 ***consolida (Cassazione, sentenza 9 luglio 2014, n.***
19 ***15643; Cassazione, ordinanza 12 aprile 2017, n.***
20 ***9521).***

21 E' evidente che in caso di sentenza favorevole al contribuente, lo
22 stesso ha tutto l'interesse ad assumere l'iniziativa della
23 riassunzione. In caso di estinzione del processo tributario dovuta
24 ad omessa riassunzione della causa davanti al giudice del rinvio,
25 inoltre <<il termine di prescrizione della pretesa tributaria,

1 necessariamente incorporata nell'atto impositivo ...decorre dalla
2 data di scadenza del termine utile per la non attuata riassunzione,
3 momento dal quale l'Amministrazione finanziaria può attivare la
4 procedura di riscossione>> (Cassazione, ordinanza 17 novembre
5 2017, n. 27306).

6 Nel giudizio di rinvio:

7 • si applicano le norme stabilite per il procedimento davanti
8 alla Commissione Tributaria alla quale il processo è stato
9 rinviato, compreso l'obbligo di pagamento del contributo
10 unificato, al quale <<è tenuta la parte proponente la
11 riassunzione>> e con, in più, l'obbligo, stabilito a pena di
12 inammissibilità, di produrre copia autentica della sentenza della
13 Corte di Cassazione;

14 • ciascuna delle parti conserva la stessa posizione processuale
15 che aveva già svolto nel giudizio; appellante principale, appellato,
16 appellante incidentale, se la riassunzione è operata davanti alla
17 Commissione tributaria regionale; ricorrente, resistente, se la
18 riassunzione deve essere eseguita davanti alla Commissione
19 tributaria provinciale;

20 • la parte che riassume il processo ha l'onere di delimitare
21 l'oggetto della domanda e di esporre le ragioni di fatto e di diritto
22 per i quali viene chiesta la riassunzione (Cassazione, sentenza 22
23 gennaio 2002, n. 801);
24
25

1 • è preclusa la possibilità di formulare eccezioni e domande
2 diverse, fatti salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di
3 Cassazione, da quelle del procedimento riassunto.

4 Il giudizio di rinvio ha lo scopo di sostituire una diversa
5 statuizione a quella cassata basandosi sul “materiale” che poteva
6 e doveva essere acquisito nelle pregresse fasi del giudizio di
7 merito.

8 Fatta eccezione per lo *ius superveniens*, cioè i fatti nuovi
9 sopravvenuti e i documenti che non si sono potuti depositare in
10 precedenza per causa di forza maggiore (Cassazione, ordinanza
11 29 settembre 2014, n. 20535), tutte le questioni, rilevabili
12 d’ufficio, non considerate in sede di legittimità, non possono
13 essere esaminate né nel successivo giudizio di rinvio, né nel corso
14 del controllo di legittimità (Cassazione, sentenza 27 giugno 2014,
15 n. 14706). Avvenuto il deposito dell’atto di riassunzione, la
16 segreteria della Commissione Tributaria adita richiede alla
17 Cancelleria della Corte di Cassazione il fascicolo del processo.

18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Il mancato accoglimento dell'istanza del contribuente*
2 *che chiede l'intervento del CTU si traduce in un vizio di*
3 *motivazione*

4 ***La consulenza tecnica "omessa"***
5 ***rende immotivata la sentenza***

6 ***Mimma Cocciufa e Tonino Morina***

7 ***Nel processo tributario, è previsto l'intervento del***
8 ***consulente tecnico d'ufficio, che può essere chiesto***
9 ***dal contribuente. Con la nomina di un consulente,***
10 ***si può garantire meglio il giusto processo che***
11 ***merita ogni cittadino, che significa sperare in una***
12 ***giustizia ideale e rispettare il diritto di difesa del***
13 ***contribuente, diritto costituzionalmente protetto.***
14 ***Per la Cassazione, ordinanza 30980/19,***
15 ***depositata il 27 novembre 2019, il mancato***
16 ***accoglimento dell'istanza del contribuente, che***
17 ***chiede l'intervento del consulente tecnico d'ufficio,***
18 ***si traduce in un vizio di motivazione della***
19 ***sentenza.*** Ecco i fatti.

20 ***Il ricorso in cassazione***

21 Un contribuente ricorre in Cassazione, contro la sentenza della
22 Corte d'appello di L'Aquila, n. 139, depositata il 15 aprile 2008.
23 Per il ricorrente, la Corte d'appello avrebbe dovuto disporre una
24 consulenza tecnica d'ufficio, già chiesta in sede di giudizio di
25 primo grado. Ma ciò non è stato fatto e, pertanto, la sentenza deve
essere cassata anche perché il giudice ha sbagliato nel ritenere
tardiva la richiesta.

I principi enunciati dalla Cassazione

1
2 Nella predetta ordinanza 30980/19, i giudici di legittimità
3 avvertono che <<la consulenza tecnica non costituisce un vero e
4 proprio mezzo di prova, ma è finalizzata all’acquisizione, da parte
5 del giudice del merito, di un parere tecnico necessario, o quanto
6 meno utile, per la valutazione di elementi probatori già acquisiti o
7 per la soluzione di questioni che comportino specifiche
8 conoscenze>>. Di conseguenza, <<nelle controversie che, per il
9 loro contenuto, richiedono si proceda ad un accertamento tecnico, il
10 mancato espletamento di una consulenza, specie a fronte di una
11 istanza di parte in tal senso, costituisce una grave carenza
12 nell’accertamento dei fatti da parte del giudice di merito, che si
13 traduce in un vizio della motivazione della sentenza... integrando
14 ipotesi di motivazione apparente ovvero assente (Cassazione n.
15 17399 del 2015)>>. Per i giudici di legittimità, è quindi sbagliato
16 avere negato l’ammissione di <<una ulteriore consulenza
17 tecnica>>. In conclusione, la sentenza deve essere cassata e la
18 relativa causa rinviata alla Corte di appello di L’Aquila in diversa
19 composizione, che si uniformerà al principio di diritto ribadito dalla
20 Cassazione. Insomma, si riparte daccapo, a dimostrazione del fatto
21 che il contenzioso è diventato il “gioco dell’oca”. In alcuni casi, la
22 colpa è di alcuni giudici che, magari senza avere esaminato la
23 documentazione, non si rendono conto che la loro decisione può
24 cambiare il destino di una o più famiglie.
25

**Per una vera giustizia tributaria
sono indispensabili giudici specializzati**

I contribuenti sono preoccupati sia dal modo con il quale gli uffici “scoprono” evasioni di centinaia di migliaia di euro o di milioni di euro, in contrasto con i fatti e con la realtà, sia dal fatto che la giustizia tributaria è stata finora gestita con superficialità anche da parte delle istituzioni preposte a farla funzionare. **Da più anni si parla di riforma della giustizia tributaria, ma non si fa nulla. Tante parole, nessun fatto concreto. Tutti d'accordo sul fatto che i giudici devono avere “grande competenza, correttezza e professionalità” e che occorre <<definire lo status (compensi inclusi) dei giudici tributari>> e, soprattutto, fare in modo che abbiano un grado di <<specializzazione sempre maggiore>>. Tema, quest'ultimo, che è nelle parole del Presidente della Repubblica, Sergio Mattarella, il quale ha affermato che <<Il rapporto tra Fisco, cittadini e soggetti economici richiede al giudice tributario competenze e professionalità sempre più accentuate>>. La dimostrazione che la giustizia tributaria in alcuni casi è affidata a giudici senza grandi competenze è in certe sentenze a sorpresa, probabilmente perché, considerata la ridicola entità dei compensi spettanti, è impossibile chiedere a loro di esaminare documenti che richiederebbero anche qualche mese di tempo. Come si è detto, però, si parla spesso di riforma della giustizia tributaria, ma nei fatti non cambia nulla.**

1 *La sentenza che annulla l'atto impositivo presupposto, cancella*
2 *anche la relativa cartella, a prescindere dal passaggio in*
3 *giudicato del verdetto.*

4 ***Gli atti impositivi sbagliati***
5 ***“cancellano” le cartelle***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 La cartella di pagamento deve essere annullata nel momento in
9 cui l'atto impositivo presupposto è stato annullato dai giudici
10 tributari. E ciò a prescindere dal passaggio in giudicato della
11 sentenza relativa alla cartella. Per i giudici di legittimità, sentenza
12 n. 33318/19, depositata il 17 dicembre 2019, se l'atto impositivo
13 è stato annullato, di conseguenza, devono essere anche annullate
14 le cartelle di pagamento che fanno riferimento allo stesso atto.
15 Ecco i fatti.

16 ***I fatti di causa***

17 Un contribuente propone distinti ricorsi alla Commissione
18 tributaria provinciale di Udine, contro due cartelle di pagamento
19 emesse dall'agente della Riscossione, notificate il 28 gennaio
20 2011, derivanti dalla stessa iscrizione a ruolo, con la quale
21 l'ufficio delle dogane di Udine aveva chiesto a titolo di iscrizione
22 a ruolo provvisoria, la somma di 10.141.202,29 euro, e ciò in
23 forza dell'avviso di pagamento del primo luglio 2010, oggetto di
24 un parallelo giudizio.

25 La Commissione tributaria provinciale, con decisioni del 5
settembre 2011, ha dapprima annullato l'avviso, e ha poi rigettato

1 i ricorsi relativi alle cartelle di pagamento, perché infondati.
2 Contro quest'ultima decisione, il contribuente ha proposto
3 appello alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia
4 Giulia, che però lo ha respinto con sentenza n. 95/2013 del 2
5 ottobre 2013.

6 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, il contribuente
7 ha presentato ricorso per Cassazione, affidandosi a due motivi.
8 L'agenzia delle dogane resiste con controricorso.

Le ragioni della decisione

9
10 Con il primo motivo, il ricorrente rileva di avere proposto in
11 appello una specifica censura, concernente il mancato esercizio
12 del potere-dovere da parte della Commissione tributaria
13 provinciale di verificare, anche d'ufficio, la validità ed efficacia
14 del titolo esecutivo, ma questa censura non è stata affatto
15 esaminata dalla Commissione tributaria regionale. Secondo il
16 ricorrente, la sentenza di primo grado, con la quale il ricorso
17 contro l'avviso di pagamento è stato integralmente accolto, ha
18 posto nel nulla l'avviso stesso con effetto immediato, ad esso
19 sostituendosi nei rapporti tra Fisco e contribuente. Di
20 conseguenza, è irrilevante la successiva sentenza d'appello n.
21 28/11/13, con la quale la stessa Commissione tributaria regionale
22 ha invece riformato la decisione dei giudici di primo grado. Ciò
23 può, eventualmente, giustificare una nuova iscrizione a ruolo e
24 una nuova emissione di cartelle di pagamento, ma non può mai
25 sorreggere quelle precedentemente emesse, il cui presupposto è

1 venuto meno con l'annullamento dell'atto impositivo di
2 riferimento.

3 Con il secondo motivo, infine, il ricorrente lamenta l'omesso
4 esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, tenuto
5 conto che la Commissione tributaria regionale non ha esaminato
6 l'avvenuto annullamento dell'atto impositivo, essendosi limitata
7 ad affermare, apoditticamente, che la pretesa di cui alle cartelle è
8 fondata.

9 Per i giudici di legittimità, i motivi da esaminare congiuntamente,
10 perché connessi, sono fondati. Premesso, infatti che il giudizio
11 relativo all'avviso di pagamento, atto impositivo presupposto, su
12 cui si fondano le cartelle di pagamento oggetto del presente
13 giudizio, si è definitivamente concluso, in senso favorevole per il
14 Fisco, a seguito di sentenza di Cassazione n. 5391/2015, che ha
15 dichiarato l'inammissibilità del ricorso proposto dal ricorrente
16 contro la già citata Commissione tributaria regionale del Friuli
17 Venezia Giulia n. 28/11/13, questa Corte ha già affermato il
18 principio secondo cui <<in tema di riscossione dei tributi,
19 l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento divengono
20 illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso
21 proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse
22 presupposto, poiché tale pronuncia fa venir meno,
23 indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul
24 quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto
25 dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi

1 che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di
2 riscossione provvisoria>> (Cassazione n. 13445/2012). Questa
3 tesi è stata sostanzialmente recepita dalla Cassazione, Sezioni
4 unite, con la sentenza n. 758/2017, in tema di ruolo straordinario,
5 e quindi, a maggior ragione, deve applicarsi al ruolo ordinario.

6 Per la Cassazione, deve darsi continuità all'orientamento secondo
7 cui la sentenza resa sull'impugnazione dell'atto impositivo ad
8 esso si sostituisce integralmente, stante la natura di
9 impugnazione-merito del processo tributario (Cassazione n.
10 24092/2014), nonché a quello secondo cui il venir meno dell'atto
11 impositivo, per effetto dell'annullamento (anche non passato in
12 giudicato), determina il difetto del presupposto per procedere
13 esecutivamente, anche a titolo provvisorio (Cassazione n.
14 740/2019).

15 Pertanto, trattandosi di ruolo ordinario e alla luce del disposto
16 dell'articolo 68 del decreto legislativo 546/1992, a norma del
17 quale, *se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in*
18 *eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della*
19 *Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi*
20 *previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro*
21 *novanta giorni dalla notificazione della sentenza, le cartelle di*
22 *pagamento oggetto del presente giudizio hanno perso*
23 *definitivamente il presupposto legittimante e sono quindi*
24 *divenute illegittime. Per i giudici di legittimità, non può certo*
25 *configurarsi una sorta di connotazione “elastica”, tale da fare*

1 rivivere le cartelle di pagamento a seguito della riforma della
2 sentenza di annullamento dell'atto impositivo, come dovrebbe
3 affermarsi in caso contrario.

4 In definitiva, la sentenza della Commissione tributaria regionale
5 ha motivato pressoché integralmente sul “merito” della pretesa
6 impositiva, ma non sui motivi di impugnativa concernenti,
7 all'evidenza, le cartelle di pagamento, e specialmente sulla
8 doglianza relativa al mancato rilievo, da parte della Commissione
9 tributaria provinciale, dell'intervenuto annullamento dell'atto
10 impositivo. Se il giudice d'appello avesse fatto ciò, avrebbe
11 conseguentemente dovuto rilevare la sopravvenuta illegittimità
12 delle stesse cartelle impugate, prima ancora di esaminare le
13 relative specifiche doglianze, e conseguentemente annullarle. Per
14 essere più chiari, visto che le cartelle di pagamento sono la diretta
15 conseguenza di un atto impositivo, se l'atto impositivo muore,
16 devono “scompare” anche gli effetti conseguenti, cioè le
17 cartelle.

La sentenza dei giudici di legittimità

18 In conclusione, la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza
19 impugnata e, decidendo nel merito, annulla le cartelle impugate
20 e condanna l'ufficio al pagamento delle spese del giudizio di
21 legittimità, che liquida in 6mila euro per compensi, oltre rimborso
22 forfetario spese generali in misura del 15 per cento, e accessori di
23 legge.
24
25

1 *Per il ricorso contro i tributi oggetto di più atti, il valore*
2 *della lite si calcola solo una volta*

3 ***Il contributo unificato non si moltiplica***
4 ***se riferito alle stesse imposte***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Il valore della lite non si moltiplica se oggetto della controversia
8 sono le stesse imposte “copiate” in più atti. In caso di
9 impugnazione di più atti avente ad oggetto gli stessi tributi, il
10 valore della lite ai fini del pagamento del contributo unificato
11 tributario dovuto, si calcola solo una volta sull’importo delle
12 imposte in contestazione. Per la Commissione tributaria regionale
13 del Lazio, sezione 9, sentenza 7345/19, depositata il 30 dicembre
14 2019, deve essere perciò annullato il provvedimento di
15 irrogazione delle sanzioni conseguente al mancato pagamento del
16 contributo unificato tributario, nella misura pretesa dall’ufficio,
17 nel caso specifico, dal ministero dell’economia e finanze,
18 Commissione tributaria regionale per il Lazio. Ecco i fatti.

19 ***La pretesa del doppio contributo unificato***

20 Per l’ufficio, il contribuente avrebbe dovuto pagare il doppio del
21 contributo unificato, da calcolare sul valore della lite, perché il
22 contribuente aveva impugnato due atti, l’uno propedeutico
23 all’altro, ma riferiti agli stessi tributi. Il contribuente ha invece
24 pagato il contributo unificato tributario, determinando il valore
25 della lite sulle imposte, calcolando le stesse una sola volta, perché
entrambi gli atti in contestazione riguardano, come si è detto, gli

1 stessi tributi. Al riguardo, si ricorda che, ai fini del contributo
2 unificato dovuto, il valore della lite, determinato a norma
3 dell'articolo 12, comma 5, del decreto legislativo 546/1992, è
4 pari alla somma delle maggiori imposte accertate, al netto degli
5 interessi e delle sanzioni. In caso di liti relative esclusivamente
6 alle irrogazioni di sanzioni, il valore della controversia è
7 costituito dalla somma delle sanzioni.

L'origine della contestazione

8 La contestazione consegue alla comunicazione al contribuente, da
9 parte dell'agente della Riscossione che ha ricevuto l'incarico
10 dall'agenzia delle Entrate di incassare le somme, pari a
11 **138.837,00 euro**, oggetto di un precedente avviso di
12 accertamento. Il contribuente ha impugnato la comunicazione di
13 "presa in carico", sostenendo l'illegittimità della pretesa
14 tributaria, per la mancata notifica dell'avviso di accertamento
15 presupposto. Dopo il rigetto del ricorso presentato alla
16 Commissione tributaria provinciale, il contribuente ha presentato
17 l'appello alla Commissione tributaria regionale del Lazio,
18 pagando il contributo unificato tributario non sulla base dei due
19 distinti atti impugnati, cioè la "presa in carico" e il propedeutico
20 avviso di accertamento che non era stato notificato, ma sulla base
21 dell'unico importo delle imposte chieste, oggetto di entrambi gli
22 atti impugnati. Per essere ancora più chiari, il contribuente aveva
23 pagato **500 euro** a titolo di contributo unificato tributario sul
24 valore delle imposte in contestazione, perché il valore della lite,
25

1 riferito alle sole imposte di **138.837,00 euro**, era d'importo
2 **superiore a 75mila euro e fino a 200mila euro.**

3 L'ente impositore, nel caso specifico la Commissione tributaria
4 regionale del Lazio, invece, ha ritenuto che il contributo unificato
5 tributario dovesse essere calcolato, tenendo conto del fatto che il
6 ricorso aveva ad oggetto due atti, e, quindi, doveva essere
7 corrisposto due volte, anche se il calcolo veniva fatto sullo stesso
8 importo di **138.837,00 euro** che era quello in contestazione.

9 ***Il ricorso e la sentenza di primo grado***

10 Contro la richiesta della Commissione tributaria regionale del
11 Lazio, cioè l'ente impositore che chiedeva il pagamento del
12 contributo unificato tributario in misura doppia, il contribuente
13 presenta ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Roma.
14 Il ricorso è stato accolto, con sentenza n. 846/2018, emessa dalla
15 sezione n. 42, ma, ostinatamente, la Commissione tributaria
16 regionale del Lazio ha proposto appello.

17 ***La sentenza dei giudici di secondo grado***

18 Anche l'appello dell'ufficio viene respinto dalla sezione n. 9 della
19 Commissione tributaria regionale del Lazio, con la richiamata
20 sentenza 7345/19. Per i giudici di secondo grado va condiviso il
21 ragionamento dei primi giudici, <<secondo cui l'inciso introdotto
22 dalla legge 147/2013 "per ciascun atto impugnato anche in
23 appello" nell'articolo 14 comma 3 – bis del DPR n. 115/2002,
24 relativamente alla determinazione del valore della lite, va
25 collegato al richiamo – presente nel medesimo articolo –

1 all'articolo 12 comma 2 del decreto legislativo n. 546/92,
2 secondo cui per valore della lite s'intende l'importo del tributo, al
3 netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto
4 impugnato. Per i giudici di secondo grado, questa norma fa
5 riferimento <<all'impugnazione di distinti atti relativi a distinti
6 tributi per cui il valore della lite deve riferirsi all'importo di ogni
7 distinto tributo, preteso in ogni distinto atto impugnato e non si
8 riferisce, come vorrebbe l'ente impositore, alla somma dei tributi
9 portati in ogni atto impugnato, anche se tali atti sono avvinti da
10 una sequenza procedimentale inscindibile (accertamento,
11 riscossione, esecuzione), e si riferiscono al medesimo importo in
12 contestazione. Opinare diversamente, sarebbe contrario al
13 principio di capacità contributiva laddove il contribuente per
14 ricorrere contro l'imposizione di un unico tributo reputato
15 illegittimo, sia costretto ad impugnare più atti della medesima
16 sequenza procedimentale (per esempio per difetto di notifica
17 dell'atto presupposto) per motivi indipendenti dalla sua volontà,
18 in quanto si vedrebbe costretto a corrispondere più volte il
19 medesimo contributo unificato senza che ciò corrisponda a una
20 manifestazione di ricchezza di maggiore portata>>. Insomma, se
21 oggetto della contestazione è sempre lo stesso importo, è assurda
22 la pretesa dell'ufficio che pretende il pagamento del contributo
23 unificato tributario sulle imposte riportate in ogni atto impugnato,
24 anche se, si ripete, sono le stesse imposte.
25

1 Per la Commissione tributaria regionale, va quindi respinto
2 l'appello presentato dal ministero dell'economia e finanze,
3 Commissione tributaria regionale per il Lazio.

Le altre contestazioni sul contributo unificato

4 In materia di contributo unificato tributario, occorre segnalare che
5 sono pendenti diversi ricorsi contro le richieste degli uffici che
6 pretendono il pagamento sulla base del valore della lite, come
7 indicato nell'atto di accertamento, anche se, prima di presentare il
8 ricorso, l'ente impositore ha proceduto all'annullamento in
9 autotutela di buona parte della pretesa impositiva, che, di
10 conseguenza, hanno ridotto notevolmente il valore della lite.
11

Quando l'ufficio riduce il valore della lite

12 Si può fare l'esempio di un contribuente per il quale l'agenzia
13 delle Entrate, direzione provinciale di **Ragusa**, per come è scritto
14 nel verbale di contraddittorio, <<a seguito delle giustificazioni
15 fornite e della documentazione esibita per l'importo complessivo
16 di euro **334.957,51**>>, ha rideterminato la pretesa impositiva,
17 riducendo i presunti maggiori compensi accertati dagli originari
18 **421.683,21 euro a 86.725,70 euro**. Di conseguenza, per come
19 specificato nel verbale di contraddittorio, il valore della lite, ai
20 fini del contributo unificato, è pari alle maggiori imposte
21 accertate per Irpef **43.099,00 euro**, addizionale regionale
22 **1.499,00 euro**, Irap **3.735,00 euro**, Iva **17.345,00 euro**,
23 addizionale comunale **749,00 euro**, in totale **66.427,00 euro**. In
24 verità, va detto che l'agenzia delle Entrate, direzione provinciale
25 di **Ragusa**, dopo avere rideterminato il valore della lite, avrebbe

1 dovuto annullare l'atto di accertamento originario ed emetterne
2 un altro con i nuovi valori, in quanto è assolutamente certo che la
3 pretesa del Fisco in contestazione è pari al predetto importo di
4 **66.427,00 euro**, per il quale valore è dovuto il contributo
5 unificato tributario di **250 euro**, che è l'importo dovuto e pagato
6 dal contribuente per le liti di valore superiore a 25mila euro e fino
7 a 75mila euro.

8 ***Per l'ufficio, il valore della lite è quello dell'accertamento***

9 Il pagamento di 250 euro è stato ritenuto insufficiente dall'ufficio
10 di segreteria della **Commissione tributaria provinciale di**
11 **Ragusa**, che ha emesso un atto di irrogazione sanzioni per
12 omesso versamento del contributo unificato tributario, con
13 richiesta di somme per **2.508,75 euro**, di cui **2.500,00 euro** a
14 titolo di sanzioni e **8,75 euro** per spese. Per l'ufficio, è stato
15 effettuato un insufficiente pagamento del contributo unificato
16 tributario perché è sbagliato il valore della lite dichiarato, di
17 **66.427,00 euro**, in quanto il valore riscontrato nell'avviso di
18 accertamento è di **302.700,00 euro**. Di conseguenza, per l'ufficio,
19 è stato pagato un contributo unificato di **250 euro**, in luogo di
20 quello effettivamente dovuto di 1.500 euro.

21 ***Il ricorso contro la richiesta dell'ufficio***

22 Il contribuente, dopo avere instaurato un contenzioso contro
23 l'agenzia delle Entrate, si è visto costretto ad aprire un altro
24 contenzioso contro la richiesta del contributo unificato tributario.
25 Nel ricorso presentato, il contribuente ha affermato che è regolare

1 il contributo unificato tributario pagato di **250,00 euro**, che è
2 stato calcolato sull'effettivo valore della lite.

3 Di conseguenza, non è dovuta alcuna differenza, fermo restando
4 che è impensabile che per un aspetto formale o per l'inefficienza
5 dell'agenzia delle Entrate, che non ha "annullato" l'atto sbagliato,
6 il contribuente debba pagare differenze per contributo unificato
7 calcolato su pretese impositive inesistenti. Basti pensare, per
8 assurdo, i casi in cui l'ufficio accerta maggiori imposte per oltre
9 **200mila euro** per il quale valore il contributo unificato dovuto è
10 pari a **1.500,00 euro**. A seguito dei contraddittori con il
11 contribuente, le maggiori imposte si riducono a **1.000 euro**, con
12 un contributo unificato dovuto di **30 euro**, per lite di valore non
13 superiore a **2.582,28 euro**. In questi casi, se l'ufficio non annulla
14 l'atto sbagliato, è impensabile che al contribuente possa essere
15 chiesto un contributo unificato di **1.500 euro** a fronte di un valore
16 della lite di 1.000 euro.

Il ricorso accolto e l'appello dell'ufficio

17
18 Nel caso sopra illustrato, si precisa che il ricorso del contribuente
19 contro l'atto di irrogazione sanzioni per omesso versamento del
20 contributo unificato, con richiesta di somme per **2.508,75 euro**, di
21 cui **2.500,00 euro** sanzioni e **8,75 euro** spese, è stato accolto, con
22 la sentenza della **sezione n. 1** della Commissione tributaria
23 provinciale di **Ragusa**, n. **471/01/2017**, depositata il **4**
24 **aprile 2017**. Considerato però che il contenzioso è diventato il
25 "gioco dell'oca", la sentenza è stata appellata e, dopo più di tre

1 anni, si è ancora in attesa della sentenza dei giudici di secondo
2 grado, anche perché in alcune Commissioni tributarie della Sicilia,
3 tra il primo e secondo grado, passano anche più di dieci anni.

4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *La violazione del confronto preventivo, tra ufficio e*
2 *contribuente, rende nullo l'accertamento dell'ufficio*

3 ***Il contraddittorio "dimenticato"***
4 ***fa perdere la causa al Fisco***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 La violazione del confronto preventivo con il contribuente, rende
8 nullo l'accertamento dell'ufficio. Per la Commissione tributaria
9 provinciale di Milano, sentenza 22/2/2020, depositata il 13
10 gennaio 2020, la violazione del contraddittorio preventivo o
11 endoprocedimentale, comporta l'annullamento dell'accertamento.
12 Deve essere perciò accolto il ricorso del contribuente, con
13 condanna alle spese a carico dell'ufficio liquidate in 10mila euro,
14 oltre a contributo unificato e accessori. Ecco i fatti

15 ***I fatti di causa***

16 Una società presenta ricorso contro un accertamento relativo a
17 Iva, sanzioni ed interessi per l'anno 2013. La società ritiene
18 l'accertamento infondato nel merito e per violazione del
19 contraddittorio endoprocedimentale. Resiste la Direzione
20 provinciale II di Milano dell'agenzia delle Entrate, che conclude
21 per il rigetto del ricorso. Con il primo motivo di ricorso, la società
22 lamenta la violazione del principio del contraddittorio
23 endoprocedimentale. Come chiarito dalla sentenza della Suprema
24 Corte di Cassazione a Sezioni Unite, n. 24823 del 9 dicembre
25 2015, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea,
<<emerge che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del

1 procedimento amministrativo, non escluso quello tributario,
2 costituisce, quale esplicazione del diritto alla difesa, principio
3 fondamentale dell'ordinamento europeo, che trova applicazione
4 ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei
5 confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il
6 destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui
7 suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento
8 medesimo, essere messo preventivamente in condizione di
9 manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi
10 sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria
11 decisione>> (confronta, in particolare, la decisione 18 dicembre
12 2008, in causa C-349/07, Sopropè, punti 36 e 37).

13 Il principio è attualmente codificato nell'articolo 41 della Carta
14 dei diritti fondamentali dell'Unione 32, R.G. 25.162/13 europea.

15 Nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, la
16 disposizione prevede, al paragrafo 2 che, nell'ambito del
17 menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso <<il diritto di ogni
18 persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga
19 adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio>>
20 (confronta Corte di Giustizia 22 ottobre 2013, in causa C-276/12,
21 Jiri Sabou; 3 luglio 2014, in causa C-129 e C14-130/13, Kamino
22 International Logistics).

23 Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio
24 endoprocedimentale non è, tuttavia, assunto dalla giurisprudenza
25 della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali,

1 posto che anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa,
2 non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere
3 a restrizioni, che rispondano, con criterio di effettività e
4 proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale.

5 Per il giudice nazionale, in ogni caso, l'obbligo di garantire la
6 piena effettività del diritto previsto dall'Unione europea, di
7 riscontrare una violazione dei diritti di difesa, in particolare del
8 diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento
9 lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del
10 procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale
11 irregolarità, detto procedimento <<avrebbe potuto comportare un
12 risultato diverso>>. La giurisprudenza successiva ha avuto modo
13 di chiarire come il principio operi per i tributi armonizzati, primo
14 fra tutti l'Iva, e non per i tributi nazionali, laddove la sanzione
15 della invalidità dell'atto di accertamento è regolata dall'articolo
16 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (per tutte, ordinanza 24
17 ottobre 2018, n. 27421) e ciò anche in caso di verifiche "a
18 tavolino", ovvero eseguite, come nel caso di specie, senza
19 accesso, ispezione o verifica presso il contribuente. In questo
20 senso, si veda Cassazione, sezione VI, 27 luglio 2018, n. 20036,
21 per cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche
22 nell'ambito delle indagini cosiddette "a tavolino", il
23 contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a
24 tributi "armonizzati": <<la violazione di tale obbligo comporta
25 l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere

1 di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e
2 non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa; nello
3 stesso senso Cassazione, sezione V, 15 gennaio 2019, n. 701>>.

4 Nel caso in esame, viene in considerazione l'applicazione
5 dell'Iva, tributo armonizzato; l'Ufficio ha chiesto alla società
6 informazioni tramite questionario notificato il 18 maggio 2018,
7 venendo riscontrato il 18 giugno 2018 dalla società con
8 documenti e breve memoria accompagnatoria.

9 L'Ufficio, il 17 dicembre 2018, ha convocato la società "ai fini
10 della comunicazione dell'esito dell'istruttoria", per il giorno
11 seguente; alla risposta comunicante l'impossibilità di intervenire,
12 è seguita la notifica dell'avviso impugnato il 21 dicembre 2018.

13 Per i giudici di primo grado, stante la vigenza del dovere di
14 instaurazione del contraddittorio con il destinatario di
15 provvedimento sfavorevole come sopra ricostruito, <<le modalità
16 di interlocuzione dell'Ufficio risultano del tutto inadeguate a dare
17 effettività al rispetto del principio del contraddittorio
18 endoprocedimentale. Infatti nonostante abbia avuto a
19 disposizione la documentazione richiesta per sei mesi,
20 l'Amministrazione non ha concesso un tempo - ed un preavviso -
21 ragionevole alla contribuente per esporre le argomentazioni a suo
22 favore. La stessa formulazione dell'invito - per comunicare l'esito
23 dell'istruttoria - sembra escludere la possibilità di qualsiasi
24 effettività al contraddittorio anteriore all'esercizio dei poteri di
25 accertamento da parte dell'Ufficio, che ha sì una fondamentale

1 funzione di garanzia per il contribuente ma anche di strumento
2 per l'Amministrazione per il miglior esercizio dei poteri di cui è
3 titolare, nell'interesse quindi della stessa Pubblica
4 Amministrazione>>. Nel caso in esame, assume rilevanza anche
5 la circostanza che il comportamento fiscale della società è già
6 stato oggetto di contestazione con riferimento all'anno d'imposta
7 precedente (2012) dal quale è scaturito un contenzioso, per di più
8 con esito favorevole al contribuente in primo grado. Appare
9 evidente l'opportunità di un contraddittorio che portasse ad un
10 confronto preventivo circa le pretese erariali e gli argomenti poi
11 sviluppati dalla società nel presente giudizio, divergenti in parte
12 da quelli già esposti nel giudizio terminato con sentenza n.
13 44/2019 di questa Commissione. Né può ritenersi sufficiente ad
14 escludere l'onere di consultare il contribuente l'avvenuto deposito
15 della risposta al questionario, che non esplicita affatto una
16 posizione dell'Ufficio ma si limita a chiedere informazioni e
17 documenti, e che quindi non poteva avere un pieno contenuto
18 argomentativo, in difetto di una chiara posizione dell'Ufficio.

19 Per i giudici di primo grado, quanto, infine, alla sussistenza di
20 effettive ragioni fondanti l'opportunità di un contraddittorio
21 preventivo di cui la società è stata privata, le difese svolte nel
22 presente giudizio dimostrano la sussistenza di argomenti
23 sostanziali e non pretestuosi. In conclusione, la Commissione
24 accoglie il ricorso della società e per l'effetto annulla l'avviso
25

impugnato. Condanna l'Ufficio alle spese che liquida in 10mila euro, oltre a contributo unificato e accessori di legge.

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25

1 Gli uffici devono verificare se le eccedenze a favore del
2 contribuente sono effettivamente spettanti e rispettare il
settimo comandamento “non rubare”

3 **Il Fisco deve riconoscere il credito anche**
4 **se la dichiarazione annuale è omessa**

5 **Mimma Cocciufa e Tonino Morina**

6 **La dichiarazione annuale presentata dopo 90**
7 **giorni dalla scadenza del termine, e, perciò,**
8 **considerata “omessa”, non pregiudica il diritto**
9 **al credito delle imposte, se effettivamente**
10 **spettante. Sbaglia perciò l’ufficio che nega il**
11 **credito, emettendo la cartella di pagamento**
12 **perché il contribuente non aveva presentato nei**
13 **termini la dichiarazione annuale.** Per la Commissione
14 tributaria provinciale di Milano, **sezione 16, sentenza**
15 **127/16/2020, depositata il 21 gennaio 2020,** deve
16 essere accolto il ricorso del contribuente contro la cartella di
17 pagamento, con condanna alle spese a carico dell’ufficio per
18 2.500 euro, oltre accessori di legge se dovuti. Ecco i fatti.

19 **La cartella dell’ufficio e il ricorso**

20 L’agenzia delle Entrate, direzione provinciale I di Milano, emette
21 una cartella di pagamento nei confronti di un contribuente,
22 chiedendo imposte, interessi e sanzioni per oltre 30mila euro, per
23 il periodo d’imposta 2009. La richiesta dell’ufficio deriva dal
24 fatto che il contribuente aveva presentato la relativa dichiarazione
25 annuale ultra tardiva, dopo cioè i 90 giorni di tempo dalla
scadenza del termine ordinario, e, perciò considerata “omessa”,

1 con la conseguenza che i crediti omessi non venivano
2 riconosciuti, ma venivano “trasformati” in richieste di
3 pagamento, con sanzioni e interessi. Contro la cartella, il
4 contribuente presenta ricorso alla Commissione tributaria
5 provinciale di Milano, facendo rilevare che, sulla base della
6 circolare 21/E del 25 giugno 2013, la stessa agenzia delle Entrate
7 aveva posto rimedio agli errori contenuti nella precedente
8 circolare **34/E del 6 agosto 2012**, e al complesso iter procedurale
9 previsto dalla stessa circolare, in base alla quale il contribuente
10 doveva prima pagare i crediti “trasformati” in debito, con
11 sanzioni ed interessi, e poi presentare istanza di rimborso.

I giudici tributari annullano la cartella

12 Per i giudici di primo grado, il ricorso del contribuente è fondato,
13 anche perché <<l’ufficio non contesta che la documentazione
14 prodotta dalla contribuente non dia atto del credito ma solo che
15 da un punto di vista formale la stessa non aveva adempiuto
16 attraverso la dichiarazione dell’anno di competenza a far rilevare
17 il credito>>. Insomma, il credito esiste, ma l’ufficio lo nega solo
18 perché la dichiarazione annuale era da considerare “omessa”
19 perché presentata dopo 90 giorni dalla scadenza.

La sostanza deve sempre prevalere sulla forma

22 Per principi consolidati della Cassazione, la sostanza deve sempre
23 prevalere sulla forma. Ad esempio, in materia di Iva, in presenza
24 di una violazione formale, la questione da risolvere è
25 esclusivamente di natura probatoria. Nel caso in cui il

1 contribuente non si attiene alle prescrizioni formali e contabili, è
2 onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o
3 irregolarità, <<fornire adeguata prova dell'esistenza delle
4 condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega
5 l'insorgenza del diritto alla detrazione (Cassazione, sezione 5, n.
6 11168 del 2014; Cassazione, sezione 5, n. 18924 del 2015). Il
7 contribuente, quindi, deve dimostrare che, in quanto destinatario
8 di transazioni commerciali, è debitore dell'Iva e titolare del diritto
9 di detrarre l'imposta (Cassazione, sezione 5, n. 7576 del 2015). Il
10 relativo accertamento è riservato, però, al giudice di merito
11 (Cassazione, sezione 5, n. 5072 del 2015). Queste considerazioni,
12 che riguardano l'Iva, possono essere estese pure all'Irpef ed
13 all'Irap>>. Per i giudici di legittimità, **ordinanza**
14 **25288/19, depositata il 9 ottobre 2019**, <<il
15 riconoscimento del diritto della contribuente a vedere scomputato
16 il proprio credito ... ha effetto pure sui profili concernenti gli
17 interessi e le sanzioni>>. Nell'ipotesi in cui l'ufficio recuperi, a
18 norma degli articoli 36 – bis, del decreto sull'accertamento, Dpr
19 600/1973 e 54 – bis, del decreto Iva, Dpr 633/1972, mediante il
20 cosiddetto controllo automatizzato, <<un credito esposto nella
21 dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità
22 per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può
23 dimostrare mediante la produzione di idonea documentazione,
24 l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed in tale modo
25 viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato

1 (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato
2 correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo
3 diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione, e da un altro,
4 in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore
5 pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto e di diritto,
6 commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti
7 sull'obbligazione tributaria (Cassazione, sezione 5, n. 31433 del
8 5 dicembre 2018>>. Nella predetta ordinanza 25288/19, i giudici
9 di legittimità affermano che, <<per l'esattezza, quando, come
10 nella specie, gli interessi sono stati richiesti per il mancato
11 pagamento di una somma con riferimento alla quale il
12 contribuente vanta un credito d'imposta fatto valere in
13 compensazione, il giudice del merito, qualora riconosca la
14 sussistenza del credito, de quo, non può limitarsi a questo
15 accertamento, ma deve valutare se l'atto impositivo concerne
16 anche tali interessi>>. Gli interessi sul debito tributario, in ipotesi
17 di compensazione con un credito del contribuente, sono dovuti
18 sino al momento della nascita di quest'ultimo credito. Ad
19 esempio, se un contribuente ha eseguito la compensazione di un
20 credito di 5mila euro nel 2007, per un debito del 2006, occorre
21 verificare se il credito compensato nel 2007 esisteva già nel 2006
22 <<considerato che l'effetto estintivo della compensazione opera
23 retroattivamente>>. In conclusione, il riconoscimento del diritto
24 del contribuente a scomputare il suo credito, fa venire meno
25 anche la pretesa del Fisco in ordine agli interessi e alle sanzioni

1 **(Cassazione, ordinanza 25288/19, depositata il 9**
2 **ottobre 2019).**

3 *L'ufficio deve riconoscere in tempo reale*
4 *il credito delle dichiarazioni considerate "omesse"*

5 Come si è detto, la sostanza deve sempre prevalere sulla forma ed
6 i crediti da dichiarazioni omesse, se spettanti, devono essere
7 riconosciuti dagli uffici. Per il contribuente, basta dimostrare
8 all'ufficio l'effettiva esistenza del credito, applicando le regole
9 indicate nella circolare *21/E del 25 giugno 2013*, che valgono
10 anche per le situazioni passate, comprese quelle per le quali non
11 esiste contenzioso. In questo caso, si applicano i principi
12 dell'autotutela, che significa anche ascoltare e rispettare i
13 cittadini. Con una particolare avvertenza: l'autotutela è
14 esercitabile senza limiti di tempo, se serve a correggere palesi
15 errori o eliminare ingiustizie. E' proprio basandosi sui principi di
16 correttezza che il legislatore ha introdotto la norma
17 sull'autotutela, che significa soprattutto autocorrezione e
18 correttezza, come insegna la stessa suprema Corte di Cassazione,
19 che con *sentenza 2575 del 29 marzo 1990*, afferma che *<<in uno*
20 *Stato moderno, il vero interesse del Fisco non è affatto quello di*
21 *costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente*
22 *ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco*
23 *sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare*
24 *che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva*
25 *capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non*

1 *compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo*
2 *stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale>>.*
3 Autotutela e correttezza che esigono anche il **rispetto del**
4 **settimo comandamento “non rubare”**. Al
5 contribuente deve essere sempre concessa la possibilità di
6 dimostrare l’esistenza contabile del credito per il riconoscimento
7 immediato dello stesso.

8 *Le istruzioni del Fisco*

9 Sono anche queste le indicazioni fornite dall’agenzia delle
10 Entrate agli uffici con la **comunicazione di servizio n. 39**, firmata
11 il **14 agosto 2013** dal direttore centrale servizi al contribuente
12 Paolo Savini. Nella direttiva, l’agenzia delle Entrate, richiamando
13 la circolare **21/E del 25 giugno 2013**, avverte che, già in sede di
14 assistenza sulla comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso
15 bonario, al contribuente deve essere concessa la possibilità di
16 **dimostrare l’esistenza contabile del credito** per il
17 riconoscimento immediato dello stesso. Rimane sempre ferma la
18 possibilità per l’ufficio di effettuare i controlli in merito alla
19 dichiarazione omessa, anche per accertare l’effettivo credito
20 maturato. Nel rispetto delle indicazioni fornite dall’agenzia delle
21 Entrate, con la circolare **21/E**, nel momento in cui il credito della
22 dichiarazione omessa è effettivamente spettante, l’ufficio deve
23 riconoscere il credito in **tempo reale**. Questo per la ragione che, a
24 seguito della predetta circolare 21/E, **che ha corretto ed integrato**
25 **la circolare 34/E del 6 agosto 2012**, l’agenzia delle Entrate ha

1 superato l'assurda interpretazione, in base alla quale, in caso di
2 dichiarazione omessa, i crediti si trasformavano in debiti. Se il
3 credito non dichiarato è effettivamente spettante, il contribuente
4 può attestarne l'esistenza contabile, con la produzione all'ufficio,
5 entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione di
6 irregolarità, di idonea documentazione. Il credito potrà essere
7 attestato, sia con la ricevuta di presentazione della dichiarazione
8 prodotta, anche se dopo 90 giorni dalla scadenza, sia con
9 *l'esibizione dei registri Iva, delle relative liquidazioni e delle*
10 *fatture*. In questo modo, la dimostrazione dell'esistenza contabile
11 del credito pone il contribuente, anche se in ritardo, nella stessa
12 condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente
13 presentato la dichiarazione. La speranza è che gli uffici la
14 smettano di creare inutile contenzioso, che procura solo costi per
15 l'amministrazione finanziaria e per i cittadini, cioè alla
16 collettività.

17 ***Si parla di semplificazioni, ma le complicazioni aumentano***

18 E' anche vero che gli uffici sono in difficoltà, per mancanza di
19 personale e di dirigenti, ma la gente è stanca di sentire annunciare
20 continue "semplificazioni" che, alla prova dei fatti, sono nuove
21 complicazioni. Gli uffici, purtroppo, si sono "dimenticati" che
22 l'autotutela esiste, non è <<una specie di optional>> e l'ufficio
23 emittente <<non possiede una potestà discrezionale di decidere a
24 suo piacimento se correggere o no i propri errori>>. Quello che
25 non si capisce è perché alcuni uffici, in questi casi, di fronte ad

1 accertamenti illegittimi e infondati, o richieste di somme non
2 dovute, proseguono la lite fino alla Cassazione, rischiando di non
3 incassare nulla e di essere condannati al pagamento delle spese di
4 giudizio. Purtroppo, nel momento in cui “parte” un accertamento o
5 una richiesta errata di pagamento, è quasi inevitabile che il relativo
6 contenzioso dovrà superare i tre gradi di giudizio, primo, secondo
7 grado e Cassazione. Non è giusto, ma gli uffici che amano la lite
8 sperano in una delle cosiddette sentenze a “sorpresa” da parte dei
9 giudici tributari, che possa giustificare il loro operato. Inoltre, chi
10 paga è sempre e soltanto il contribuente, non certo il singolo
11 funzionario che emette l’accertamento o chiede pagamenti non
12 dovuti e prosegue il contenzioso. Gli unici a guadagnarci in questa
13 grande confusione fiscale, la peggiore degli ultimi venti anni, sono
14 i difensori dei contribuenti. Per gli errori dei funzionari, paga
15 l’agenzia delle Entrate, cioè la collettività.

1 Per la Cassazione, l'omessa considerazione delle osservazioni
2 del ricorrente fa "ripartire" la causa dal secondo grado

3 **Per gli studi di settore, da valutare
4 le contestazioni del contribuente**

5 **Mimma Cocciufa**

6 **Tonino Morina**

7 Per alcuni uffici, gli studi di settore individuano al centesimo di
8 euro i ricavi o compensi del contribuente, nonostante gli stessi
9 siano stati soppressi, con effetto dall'anno 2017. E' inutile che il
10 contribuente tenta di dimostrare perché non sono stati raggiunti i
11 ricavi o compensi stimati dallo studio di settore, perché per
12 l'ufficio "è così e basta". Per fortuna, la pensano diversamente i
13 giudici di legittimità, che accolgono i ricorsi dei contribuenti,
14 anche se qualche volta con rinvio alla Commissione tributaria
15 regionale affinché, in diversa composizione, proceda ad un nuovo
16 esame della controversia. Per la Cassazione, ordinanza 1495/20,
17 depositata il 23 gennaio 2020, la motivazione della Commissione
18 tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, n. 941,
19 depositata il 13 febbraio 2014, si rivela soltanto apparente, per
20 non avere valutato le affermazioni proposte dai contribuenti per
21 giustificare il conseguimento dei minori ricavi rispetto a quelli
22 presunti dallo studio di settore. Ecco i fatti.

23 **I fatti di causa**

24 L'agenzia delle Entrate emette accertamenti per l'anno 2004 nei
25 confronti di una società di persone e dei due soci. Gli avvisi erano
stati emessi dall'agenzia delle Entrate perché il reddito dichiarato

1 dalla società risultava ampiamente difforme rispetto a quello
2 calcolato con gli studi di settore. L'agenzia delle Entrate
3 accertava maggiori ricavi della società nella misura di 54.478,00
4 euro e rettificava il reddito conseguito dalla stessa, e
5 conseguentemente dai soci, chiedendo il versamento delle
6 maggiori imposte, più sanzioni, interessi e accessori.

7 ***Primo e secondo grado favorevoli al Fisco***

8 I contribuenti impugnavano gli avvisi di accertamento innanzi
9 alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone che
10 respingeva i ricorsi. Contro questa decisione, i contribuenti
11 presentavano appello alla Commissione tributaria regionale del
12 Lazio, sezione staccata di Latina, riproponendo le proprie
13 contestazioni di legittimità e di merito. La Commissione
14 tributaria regionale riteneva che l'agenzia delle Entrate, a seguito
15 della mancata partecipazione dei contribuenti, avesse fatto
16 correttamente riferimento allo studio di settore, ed aveva basato il
17 proprio accertamento, comunque, non solo su questo, ma pure su
18 quanto emergeva dalle scritture contabili dell'impresa. In ogni
19 caso, per i giudici di secondo grado, <<il contribuente non ha
20 dimostrato l'insussistenza dei maggiori ricavi presentando
21 documentazione idonea a sostenere le ragioni dello scostamento
22 ed in conseguenza le ragioni dell'Ufficio sono legittime>>
23 (sentenza Commissione tributaria regionale, pagina 2). Il Giudice
24 dell'appello, pertanto, rigettava i ricorsi.
25

1 Contro la sentenza della Commissione tributaria regionale hanno
2 proposto ricorso per Cassazione la società ed i soci, affidandosi a
3 quattro motivi di ricorso. L'agenzia delle Entrate resiste con
4 controricorso.

Ragioni della decisione

5
6 Con il primo motivo di ricorso, i contribuenti contestano la
7 nullità della sentenza in conseguenza della omessa pronuncia sul
8 motivo di gravame relativo al rigetto del ricorso nel merito.

9 Con il secondo motivo di impugnazione, i contribuenti censurano
10 la violazione degli articoli 115 e 116 del Codice di procedura
11 civile, in cui è incorsa la Commissione tributaria regionale
12 omettendo di valutare le prove decisive fornite dai contribuenti a
13 giustificazione dello scostamento accertato dall'Ufficio.

14 Con il terzo motivo, i contribuenti, premesso che nel caso di
15 specie non trova applicazione il divieto di contestazione del vizio
16 di motivazione in ipotesi di cosiddetta doppia conforme (articolo
17 348 ter, Codice procedura civile) per avere la Commissione
18 tributaria provinciale e la Commissione tributaria regionale
19 emesso pronunce su motivazioni diverse, criticano che <<la CTR,
20 in modo del tutto tautologico, senza esaminare i fatti decisivi
21 adottati dai ricorrenti e senza supporto di una benché minima
22 argomentazione riferita ai profili fattuali della fattispecie
23 concreta, si è limitata ad affermare che il contribuente non
24 avrebbe dimostrato l'insussistenza dai maggiori ricavi>>.

25

1 Con il quarto motivo d'impugnazione, i contribuenti lamentano il
2 vizio di motivazione in cui è incorsa la Commissione tributaria
3 regionale omettendo di valutare la loro richiesta di applicazione
4 dello studio di settore evoluto elaborato nell'anno 2009, in
5 riferimento ai redditi conseguiti nell'anno 2004.

6 In questo caso, i giudici di secondo grado avrebbero potuto
7 prendere in considerazione lo studio più evoluto, ma non l'hanno
8 fatto, probabilmente perché non avevano il tempo e la
9 competenza necessari per verificare lo studio evoluto.

10 Per i giudici di legittimità, il primo ed il secondo motivo di
11 ricorso possono essere trattati congiuntamente stante la loro
12 stretta connessione. I ricorrenti contestano infatti, in relazione ai
13 profili della nullità della sentenza e della violazione di legge, la
14 omessa valutazione e pronuncia della Commissione tributaria
15 regionale circa le documentate affermazioni proposte dai
16 contribuenti al fine di giustificare il conseguimento di minori
17 ricavi rispetto a quelli desumibili dallo studio di settore.

18 Merita di essere preliminarmente ricordato che i contribuenti
19 affermano essere intervenuta una ripetuta interlocuzione con
20 l'agenzia delle Entrate prima dell'emissione degli avvisi di
21 accertamento, anche se questa interlocuzione non è trasfusa in
22 uno specifico verbale. Il dato non assume comunque un rilievo
23 decisivo ai presenti fini, in quanto deve confermarsi che, in
24 materia di accertamento tributario effettuato dall'agenzia delle
25 Entrate, valendosi degli studi di settore, assume un indubbio

1 rilievo il contraddittorio istituito con il contribuente, che già in
2 sede precontenziosa può proporre ogni difesa. Tuttavia, <<l'esito
3 del contraddittorio.....non condiziona l'impugnabilità
4 dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente
5 valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da
6 dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal
7 contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni
8 sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone
9 della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici,
10 anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede
11 amministrativa>> (Cassazione, sezione V°, 12 aprile 2017, n.
12 9484). Tanto premesso, i contribuenti, operando specifico
13 riferimento agli argomenti proposti nel corso delle fasi di merito,
14 e non mancando di riportare le formule utilizzate, evidenziano di
15 avere proposto una pluralità di argomenti per giustificare le
16 ragioni in conseguenza delle quali la società, nell'anno 2004, ha
17 conseguito ricavi in misura significativamente inferiore rispetto a
18 quanti avrebbe dovuto conseguirne applicando gli studi di settore.
19 In particolare, hanno segnalato:

- 20 • la ridotta attitudine lavorativa di un socio, colpito da
21 infarto ed affetto da angina da sforzo;
 - 22 • 136 giorni documentati di assenza di operai registrati nel
23 corso dell'anno 2004;
- 24
25

- 1 • la ridotta dimensione dell'impresa, che opera pure in
- 2 territorio caratterizzato da scarsa redditività delle attività
- 3 imprenditoriali;
- 4 • che l'impresa ha operato con un solo committente, in
- 5 grado, pertanto, di imporre compensi molto ridotti.

6 Per i giudici di legittimità, anche se non è la sede adatta,
7 nell'ambito di un giudizio di legittimità, per esaminare la
8 fondatezza nel merito queste prospettazioni, peraltro tutte
9 contrastate dall'agenzia delle Entrate, occorre rilevare che,
10 effettivamente, dei motivi in conseguenza dei quali la
11 Commissione tributaria regionale abbia ritenuto la infondatezza
12 di questi argomenti non si rinviene la illustrazione nella decisione
13 impugnata. La Commissione tributaria regionale afferma che <<il
14 contribuente non ha dimostrato l'insussistenza dei maggiori
15 ricavi presentando documentazione idonea a sostenere le ragioni
16 dello scostamento ...nel caso specifico le ragioni dello
17 scostamento non sono mai state evase dagli appellanti>>, come si
18 è parzialmente anticipato in premessa, ma non chiarisce perché
19 gli argomenti sostenuti dai contribuenti, neppure riprodotti in
20 sintesi nella decisione, e la documentazione che essi hanno
21 allegato, neppure richiamata, siano stati ritenuti inadeguati a
22 giustificare i minori ricavi dichiarati dall'impresa rispetto a quelli
23 calcolati mediante ricorso agli studi di settore. La motivazione
24 adottata in merito dalla Commissione tributaria regionale si rileva
25

1 pertanto soltanto apparente, ed i primi due motivi di ricorso
2 devono perciò essere accolti.

3 Le contestazioni relative al vizio di motivazione, di cui al terzo e
4 quarto mezzo di ricorso dei contribuenti, rimangono assorbite
5 nell'accoglimento dei primi due motivi di ricorso.

6 In conclusione, la Cassazione accoglie il primo ed il secondo
7 motivo del ricorso proposto dai contribuenti, assorbiti il terzo e il
8 quarto, cassa la decisione impugnata in relazione ai motivi accolti
9 e rinvia alla Commissione tributaria regionale, perché, in diversa
10 composizione, proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi
11 innanzi esposti, e provveda anche a regolare le spese di lite del
12 giudizio di legittimità. Si noti che la lite in esame è relativa
13 all'anno 2004, la società ricorrente risultava in liquidazione, e
14 sono passati 6 anni dalla sentenza della Commissione tributaria
15 regionale del 2014 alla sentenza con rinvio della Cassazione del
16 2020. Se tutto andrà bene, tra secondo grado e Cassazione,
17 passeranno altri circa 10 anni e nel 2030, forse, se non ci sarà un
18 nuovo rinvio, si potrà mettere la parola "fine" ad un contenzioso
19 relativo agli studi di settore per l'anno 2004.
20
21
22
23
24
25

1 *Fisco bocciato in primo, secondo grado e Cassazione,*
2 *perché pretende di tassare due volte lo stesso importo già*
3 *dichiarato dal percipiente*

4 ***Il divieto della doppia imposizione***
5 ***cancella la cartella di pagamento***

6 ***Mimma Cocciufa e Tonino Morina***

7 Agenzia delle Entrate bocciata in primo, secondo grado e
8 Cassazione perché pretende di tassare due volte lo stesso importo
9 già dichiarato dal percipiente. Per la Cassazione, ***ordinanza***
10 ***1496/20, depositata il 23 gennaio 2020,*** la cartella
11 di pagamento deve essere annullata perché viola il divieto della
12 doppia imposizione. Ecco i fatti.

13 ***I fatti di causa e la sentenza di primo grado***

14 L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Avellino, emette
15 una cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato
16 della dichiarazione del contribuente, a norma dell'articolo 36 –
17 bis, del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973. La cartella
18 deriva dal recupero a tassazione dell'importo di 75.777,00 euro,
19 indicato in dichiarazione a titolo di “perdite di impresa portate in
20 diminuzione dal reddito” in quanto aveva corrisposto tale importo
21 al coniuge nell'anno 2004, a titolo di diritti maturati in
22 conseguenza della cessazione, avvenuta nello stesso anno,
23 dell'impresa familiare costituita dalla moglie titolare dell'impresa
24 e dal marito, di cui lo stesso era collaboratore. Contro la cartella,
25 il contribuente presenta ricorso, che viene accolto dalla
Commissione tributaria provinciale di Avellino. I giudici di
primo grado, in particolare, condividendo la tesi della ricorrente

1 moglie, titolare dell'impresa, rilevavano che la stessa aveva
2 commesso un errore materiale nella compilazione della
3 dichiarazione dei redditi presentata e che il recupero a tassazione
4 violava il divieto della doppia imposizione, considerato che, a sua
5 volta, il marito – percipiente aveva dichiarato l'importo di
6 75.777,00 euro nella propria dichiarazione. Il “divieto della
7 doppia imposizione”, disciplinato dall'articolo 163 del Testo
8 unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/1986, prevede infatti che
9 <<la stessa imposta non può essere applicata più volte in
10 dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di
11 soggetti diversi>>. Per essere più chiari, un componente positivo
12 dichiarato da un contribuente (nel caso in esame, il marito),
13 diventa un componente negativo per un altro contribuente (nel
14 caso in esame, la moglie titolare dell'impresa). Ma per alcuni
15 uffici non è così, in quanto pretendono di tassare il componente
16 positivo, ma senza consentire la deduzione del componente
17 negativo, incorrendo, quindi, nella violazione del divieto della
18 doppia imposizione, oltre a violare anche le regole aritmetiche. E'
19 da notare che quando l'errore fiscale è di aritmetica non è
20 nemmeno il caso di richiamare le norme tributarie, perché l'errore
21 aritmetico è più grave dell'errore sulla normativa. L'ufficio, però,
22 nonostante l'evidenza dei fatti, ostinatamente, presentava ricorso
23 in appello contro la sentenza dei giudici di primo grado. L'ufficio
24 sosteneva l'indeducibilità, da parte del contribuente titolare
25

1 dell'impresa, delle somme corrisposte e l'insussistenza della
2 violazione del divieto della doppia imposizione.

La sentenza dei giudici di secondo grado

3 La Commissione tributaria regionale della Campania, con la
4 sentenza n. 311/9/11, depositata in data 8 giugno 2011, rigettava
5 l'appello, accogliendo l'eccezione sollevata dal contribuente
6 secondo cui l'Ufficio, in secondo grado aveva irritualmente
7 introdotto un diverso motivo e che per la nuova contestazione
8 occorreva un formale atto di accertamento. L'indeducibilità della
9 somma in capo all'impresa, unitamente all'effettivo versamento
10 dell'imposta da parte del percipiente, la somma ritenuta
11 in deducibile, delineava, secondo i giudici di appello, violazione
12 del divieto di doppia imposizione, questione sulla quale era
13 mancata l'impugnazione in sede di appello. Riteneva, pertanto,
14 che l'appello, oltre che inammissibile, perché fondato su motivo
15 nuovo e diverso da quello su cui si fondava la correzione della
16 dichiarazione, dovesse ritenersi anche infondato.

Il ricorso dell'Ufficio in Cassazione

18 Nonostante la doppia bocciatura, in primo e secondo grado,
19 l'Ufficio ricorre per la cassazione della sentenza di secondo
20 grado, con quattro motivi. Il contribuente resiste con
21 controricorso. Per i giudici di legittimità, il ricorso dell'ufficio va
22 dichiarato inammissibile, con conseguente condanna dello stesso
23 al pagamento in favore del contribuente, delle spese del giudizio
24 di legittimità che liquida in 4.200 euro, per compensi, oltre alle
25

spese forfettarie nella misura del 15%, agli esborsi liquidati in
200 euro ed agli accessori di legge.

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25

Devono essere annullate le cartelle di pagamento per crediti previdenziali e premi Inail notificate dopo 5 anni

**Prescrizione quinquennale
per le richieste dei contributi Inps**

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Le cartelle di pagamento per crediti previdenziali e premi Inail, notificate dopo 5 anni, devono essere annullate. Quindi, i contributi previdenziali dovuti all'Inps e i premi dovuti all'istituto nazionale infortuni sul lavoro (Inail), sono prescritti dopo 5 anni. Per la Cassazione, **ordinanza 1824/20, depositata il 27 gennaio 2020**, è perciò inammissibile il ricorso presentato dall'agenzia delle Entrate Riscossione, che deve anche pagare le spese del giudizio di legittimità in favore dell'Inps, liquidate in 4mila euro per compensi, oltre 200 euro per esborsi, rimborso spese generali nella misura del 15% e accessori di legge. Ecco i fatti.

I fatti di causa

L'agenzia delle Entrate Riscossione ricorre contro la sentenza n. 506/2018 n. 506/2018 della Corte d'appello di Firenze, depositata il 22 maggio 2018. La Corte d'appello di Firenze ha rigettato l'appello proposto dall'agenzia delle Entrate Riscossione contro la sentenza che, in sede di opposizione ad intimazione di pagamento, aveva dichiarato l'estinzione dei crediti Inps e dell'Inail di cui alle cartelle notificate ad un contribuente per sopravvenuta prescrizione quinquennale.

1 Contro la sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'agenzia
2 delle Entrate Riscossione con un motivo al quale il contribuente
3 si è opposto con controricorso.

4 Con l'unico motivo di ricorso, l'agenzia delle Entrate Riscossione
5 contesta la sentenza impugnata perché non ha applicato il termine
6 di prescrizione ordinario decennale, trattandosi di crediti iscritti a
7 ruolo ed oggetto di cartelle di pagamento non impugate dal
8 debitore.

9 Per i giudici di legittimità, il ricorso con il quale si mira a mettere
10 in discussione il principio della durata quinquennale della
11 prescrizione di crediti previdenziali iscritti a ruolo per effetto
12 della novazione oggettiva e soggettiva del credito, è infondato
13 alla stregua dell'orientamento di questa Corte già affermato dalle
14 Sezioni Unite n. 23397/2016 e ribadito anche di recente, tra le
15 altre, da sentenze di Cassazione nn. 11335/2019 e 31352/2018.

16 E' stato osservato da questa Corte che il conferimento all'agente
17 della Riscossione della funzione di procedure alla riscossione dei
18 crediti, nonché la regolamentazione ex lege della procedura e la
19 previsione di diritti e obblighi dell'agente della Riscossione
20 stesso, non determina il mutamento della natura del credito
21 previdenziale e assistenziale, che è assoggettato per legge ad una
22 disciplina specifica. Né tantomeno potrebbe determinarsi in
23 questo modo una modifica del regime prescrizione, che per i
24 contributi sarebbe incompatibile con il principio di "ordine
25 pubblico" dell'irrinunciabilità della prescrizione, valorizzato

1 anche dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 23397 del 17
2 novembre 2016, che ha affermato il principio richiamato dal
3 giudice di merito ed alla quale occorre dare continuità.

4 In assenza di un titolo giudiziale definitivo, che accerti con valore
5 di giudicato l'esistenza del credito e produca la rideterminazione
6 in dieci anni della durata del termine prescrizione ex articolo
7 2953 del Codice civile, continua a trovare applicazione, anche nei
8 confronti del soggetto titolare del potere di riscossione, la speciale
9 disciplina della prescrizione prevista dall'articolo 3 della legge n.
10 335 del 1995 e non ricorrono pertanto i presupposti per
11 l'applicazione della regola generale sussidiaria di cui all'articolo
12 2946 Codice civile. Né giova alla tesi dell'agenzia delle Entrate
13 Riscossione il richiamo all'articolo 20, comma 6, del decreto
14 legislativo n. 119 del 1999, che prevede un termine di
15 prescrizione strettamente inerente al procedimento
16 amministrativo per il rimborso delle quote inesigibili, che in
17 alcun modo può interferire con lo specifico termine di
18 prescrizione previsto dalla legge per azionare il credito nei
19 confronti del debitore.

20 Analogamente, l'articolo 1, comma 197, della legge 145/2018,
21 richiamato dall'agenzia delle Entrate Riscossione nella memoria
22 depositata prima dell'adunanza, contempla un termine di
23 prescrizione decennale che è relativo al "riaffido" da parte
24 dell'ente creditore all'agente per la riscossione dei crediti, già
25 oggetto di dichiarazione di "saldo e stralcio" ai sensi del comma

1 184 e seguenti dello stesso articolo 1, e rispetto ai quali siano
2 sorte irregolarità o falsità. Questo termine di prescrizione che, si
3 ripete, si riferisce ai rapporti interni tra ente creditore e agente
4 della Riscossione, non si confonde con quello quinquennale che
5 vale nei confronti del soggetto passivo del debito contributivo e
6 di cui si discute invece nel processo.

7 In conclusione, la Cassazione dichiara l'inammissibilità del
8 ricorso e condanna l'agenzia delle Entrate Riscossione al
9 pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in
10 favore dell'Inps in 4mila euro per compensi, oltre 200 euro per
11 esborsi, rimborso spese generali nella misura del 15% ed
12 accessori di legge.

13 Al riguardo, si deve segnalare che il rimborso delle spese di
14 giudizio viene previsto a favore dell'Inps e non del contribuente
15 che si era opposto al ricorso dell'agenzia delle Entrate
16 Riscossione. Il perché di questa scelta non si capisce. Misteri del
17 contenzioso.
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *La pretesa tributaria, anche se fondata su elementi forniti dal*
2 *contribuente, può essere ridotta, nel rispetto dei principi*
3 *costituzionali della capacità contributiva e della correttezza*
4 *dell'azione amministrativa*

***La dichiarazione si può correggere
anche dopo i termini di decadenza***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 ***La dichiarazione dei redditi può essere corretta***
8 ***anche dopo i termini di decadenza. La pretesa***
9 ***tributaria, anche se fondata su elementi forniti***
10 ***dal contribuente, può essere ridotta, nel rispetto***
11 ***dei principi costituzionali della capacità***
12 ***contributiva del contribuente stesso e della***
13 ***correttezza dell'azione amministrativa.*** Per la
14 Cassazione, ordinanza 1862/20, depositata il 28 gennaio 2020, la
15 dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e
16 dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di
17 giudizio, modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi
18 elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

19 ***I fatti di causa***

20 L'agente della Riscossione emette una cartella di pagamento a
21 seguito di un controllo automatizzato a norma dell'articolo 36-bis
22 del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973 e/o dell'articolo 54-
23 bis del decreto Iva, Dpr 633/1972. Con la cartella, relativamente
24 al modello Unico 2007 per l'anno 2006, l'ufficio chiede il
25 pagamento di ulteriori 619.270,00 euro oltre sanzioni e interessi.

1 A seguito del ricorso proposto anche nei confronti dell'agenzia
2 delle Entrate, il contribuente deduceva che il dovuto ammontava
3 eventualmente a 264.311,69 euro. La commissione tributaria
4 provinciale confermava l'operato dell'agenzia delle Entrate e,
5 quindi, la cartella emessa.

6 Contro la predetta sentenza proponeva appello il contribuente.

7 La Commissione tributaria regionale del Lazio respingeva
8 l'appello, confermando in toto la cartella di pagamento. In
9 particolare, il giudice di secondo grado assumeva che l'errore, di
10 cui il contribuente appellante chiedeva la correzione, in quanto
11 avvenuto con la dichiarazione del 2003 relativo all'anno
12 d'imposta 2002, non è più possibile correggerlo, essendo
13 intervenuta la decadenza ex articolo 43, del decreto
14 sull'accertamento, Dpr 600/1973.

15 ***Il ricorso in Cassazione***

16 Contro la sentenza di secondo grado, il ricorrente propone ricorso
17 in Cassazione, deducendo con un unico motivo la violazione e/o
18 falsa applicazione degli articoli 43, Dpr 600/1973 e commi 8 e 8-
19 bis, Dpr 322/98 nonché dei principi generali in tema di capacità
20 contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione.

21 Si costituiva l'agenzia delle Entrate, al solo fine di partecipare
22 alla discussione. Con il motivo dedotto, il ricorrente
23 sostanzialmente deduce che l'errore commesso in sede di
24 dichiarazione poteva essere corretto in sede di impugnazione,
25

1 avverso la cartella in virtù del principio costituzionale previsto
2 dall'articolo 53.

3 Per la Cassazione, il ricorso è fondato. In sostanza, la sentenza
4 impugnata ritiene che l'errore dedotto dal ricorrente, in quanto
5 commesso con la dichiarazione dei redditi relativamente all'anno
6 2002, ormai irretrattabile, non era opponibile contro la cartella
7 impugnata contenente una maggiore pretesa fiscale.

8 A seguito di un percorso giurisprudenziale piuttosto lungo, la
9 Suprema Corte, partendo dalla circostanza che le norme in
10 materia di accertamento e riscossione operano su un piano
11 diverso rispetto a quelle che governano il processo tributario, e
12 tenuto conto del rispetto dei principi della capacità contributiva
13 di cui all'articolo 53 della Costituzione, ha concluso per
14 l'inapplicabilità in sede processuale, di decadenze relative alla
15 sola fase amministrativa (Cassazione n. 10775/2015).

16 Per i giudici di legittimità, <<contrasta con tale affermazione di
17 principio l'iter seguito dalla Commissione tributaria regionale che
18 si sostanzia nell'affermazione che, poiché la liquidazione
19 dell'imposta effettuata dall'amministrazione finanziaria ai sensi
20 del Dpr n. 600 del 1973, articolo 36-bis, si svolge in base alle
21 dichiarazioni presentate dai contribuenti e viene effettuata
22 mediante procedure automatizzate, il contribuente non potrebbe
23 contestare la legittimità di una cartella in cui la maggiore imposta
24 sia stata liquidata sulla base di quanto dallo stesso prospettato.
25 Tale affermazione di diritto è giuridicamente errata perché, se è

1 vero che, per il disposto del Dpr n. 600 del 1973, articolo 36-bis,
2 comma 1, l'Amministrazione liquida le imposte "avvalendosi di
3 procedure automatizzate" e "in base alle dichiarazioni presentate
4 dai contribuenti", ma da tale esatta premessa non poteva inferirsi
5 che la liquidazione di una imposta in un ammontare superiore a
6 quanto legalmente dovuto non possa essere contestata dal
7 contribuente per il solo fatto che detta liquidazione sia stata
8 effettuata dall'Amministrazione sulla scorta di dichiarazioni rese
9 dal contribuente stesso. Detta conclusione presupporrebbe
10 l'irretrattabilità assoluta delle dichiarazioni del contribuente e tale
11 irretrattabilità è stata più volte esclusa da questa Corte (Sezioni
12 Unite nn.15063 e 17394 del 2002). A tal fine è sufficiente
13 ricordare che la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta
14 da errore sia esso di fatto che di diritto commesso dal dichiarante
15 nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede
16 contenziosa, quando alla medesima possa derivare
17 l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e
18 più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a
19 suo carico. Come è noto la dichiarazione dei redditi non ha natura
20 di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di
21 scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di
22 nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.
23 Del resto, una interpretazione giurisprudenziale che non
24 consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a un
25 prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi

1 costituzionali della capacità contributiva di cui all'articolo 53
2 della Costituzione, comma 1, e dell'oggettiva correttezza
3 dell'azione amministrativa, di cui all'articolo 97 della
4 Costituzione, comma 1 (Cassazione 2226/11, 1707/07,
5 22021/06)>>.

6 Per la Cassazione, <<Sebbene la normativa fiscale prevede che la
7 dichiarazione di rettifica può essere efficacemente presentata,
8 entro determinati limiti temporali (il Dpr n. 322 del 1998, articolo
9 2, comma 8-bis, applicabile *ratione temporis* alla fattispecie e
10 dell'articolo 43 del Dpr 600/73, prevede il limite temporale
11 dell'emendabilità della dichiarazione integrativa “non oltre il
12 termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa
13 al periodo d'imposta successivo”) appare necessario in ossequio
14 alla gerarchia delle fonti, ai sensi degli articoli 57 e 97 della
15 Costituzione, interpretare la normativa sulla emendabilità della
16 dichiarazione limitatamente al fine circoscritto dell'utilizzabilità
17 “in compensazione ai sensi del Decreto legislativo n. 241 del
18 1997, articolo 17”, indicata nella successiva proposizione della
19 disposizione (Cassazione n. 5399/2012).

20 La Corte ha anche avuto modo di affermare che “In tema di
21 imposte sui redditi il contribuente, in base al Dpr 22 luglio 1998,
22 n. 322, articolo 2, comma 8-bis, come introdotto dal Dpr 7
23 dicembre 2001, n. 435, articolo 2, è titolare della generale facoltà
24 di emendare i propri errori (Cassazione n. 19661/2013 e
25 Cassazione n. 23574/2012), ed inoltre ”...in tema di imposte sui

1 redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la
2 dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti
3 sull'obbligazione tributaria, è esercitabile anche in sede
4 contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa
5 dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine
6 previsto per l'integrazione della dichiarazione, fissato in quello
7 prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al
8 periodo di imposta successivo dal Dpr n. 322 del 1998, articolo 2,
9 comma 8-bis, come introdotto dal Dpr n. 435 del 2001, articolo
10 2.

11 Tali principi sono stati altresì di recente ulteriormente precisati
12 ritenendo che il termine annuale di cui all'articolo 2, comma 8-
13 bis, del Dpr 322/1998, previsto per la presentazione della
14 dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in
15 compensazione del credito eventualmente risultante, così come
16 non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi
17 previsto per l'istanza di rimborso di cui all'articolo 38 del Dpr
18 602/73 (Cassazione, quinta sezione, sentenza n. 19537 del 17
19 settembre 2014; quinta sezione, sentenza n. 6253 del 20 aprile
20 2012) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso
21 instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria,
22 quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal
23 contribuente medesimo.

24 In conclusione, è stata affermata l'emendabilità, in via generale,
25 di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una

1 dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale,
2 anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione;
3 ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri
4 diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo
5 carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità
6 contributiva (articolo 53 della Costituzione) e della oggettiva
7 correttezza dell'azione amministrativa (articolo 97 della
8 Costituzione).

9 Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche
10 emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione
11 finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetti ad oneri diversi e
12 più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico;
13 ma tale contestazione impugnando la cartella esattoriale, è l'unica
14 possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna reazione
15 di rimborso dopo il pagamento della cartella (vedi Cassazione n.
16 8456 del 2004).

17 Del resto, costituendo la cartella di pagamento emessa ai sensi
18 dell'articolo 36-bis del Dpr 600/73, il primo atto impositivo,
19 possono essere dedotti in giudizio tutti i vizi della pretesa
20 tributaria>>.

21 In conclusione, la sentenza impugnata non è conforme a questi
22 principi di diritto e deve essere dunque cassata con rinvio alla
23 Commissione regionale del Lazio in diversa composizione per un
24 nuovo esame in questo senso.
25

1 La motivazione in questione è perciò destinata ad essere
2 ripercorsa integralmente alla luce dell'accoglimento del motivo
3 dedotto, dovendo il giudice del merito verificare se vi sia stato
4 errore da parte del contribuente in grado di incidere sulla entità
5 della pretesa, e se l'agenzia delle Entrate, sia pure in sede
6 contenziosa, abbia riconosciuto l'esistenza di un tale errore, come
7 pare desumibile dalla sentenza impugnata, provvedendo ad
8 individuare il quantum dovuto (la parte riconosce che la pretesa
9 era dovuta per importo inferiore) nonché anche sulle spese di lite
10 del presente grado.

11 Si può sperare in un esame corretto dei giudici di secondo grado
12 che, nel rispetto dei principi istituzionali richiamati, individuino
13 correttamente quanto dovuto dal contribuente.

14 ***Il Fisco deve comportarsi
15 con trasparenza e correttezza***

16 In ogni caso, l'Amministrazione finanziaria non può trarre un
17 ingiustificato profitto dall'eventuale errore del contribuente,
18 perché questo contrasterebbe con i principi di imparzialità e
19 buona amministrazione sanciti dall'articolo 97 della Costituzione;
20 contrasterebbe anche con l'articolo 53 della stessa Costituzione,
21 in base al quale i cittadini <<*sono tenuti a concorrere alle spese
22 pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*>>.
23 L'ufficio può sempre annullare l'accertamento e le conseguenti
24 iscrizioni a ruolo, nel rispetto dei principi di correttezza che
25 stanno alla base del rapporto "fisco-contribuente" improntato alla
trasparenza, trasparenza che esige la massima correttezza, come

1 insegna la Suprema Corte di Cassazione, quando afferma:
2 <<l'amministrazione finanziaria dovrebbe improntare lo
3 svolgimento della propria attività, non a trarre profitto
4 dall'errore del cittadino e del contribuente, ma a principi di
5 correttezza, imparzialità e buona amministrazione così come
6 prevede l'articolo 97 della Costituzione>> (Corte di Cassazione,
7 sezione prima civile, sentenza 4878 dell'8 agosto 1988). La stessa
8 Corte di Cassazione, sentenza 2575 del 29 marzo 1990, insegna
9 che <<in uno Stato moderno, il vero interesse del Fisco non è
10 affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese
11 sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti
12 favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale,
13 bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in
14 armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto
15 passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte del gettito
16 e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà
17 fiscale>> (<<Guida Normativa>> 39 del domenicale Moroni in
18 <<Il Sole 24 Ore>> del 7 ottobre 1990).

19
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1
2 *Per la Cassazione, sbagliano i giudici di secondo grado a*
3 *considerare l'avviso bonario un atto contro il quale il*
4 *contribuente non può presentare ricorso*

5 ***La comunicazione di irregolarità***
6 ***è un atto autonomo impugnabile***

7 ***Mimma Cocciufa***

8 ***Tonino Morina***

9 ***La comunicazione di irregolarità, cosiddetto***
10 ***avviso bonario, è un atto autonomamente***
11 ***impugnabile.*** Per la Cassazione, ordinanza 2062/20,
12 depositata il 30 gennaio 2020, sbagliano i giudici di secondo
13 grado a considerare l'avviso bonario un atto contro il quale il
14 contribuente non può presentare ricorso. Ecco i fatti.

15 ***I fatti di causa***

16 Una società presenta ricorso in appello contro la sentenza n.
17 1364/5/2018 della Commissione tributaria regionale della
18 Lombardia, depositata il 28 marzo 2018.

19 I giudici di secondo grado hanno respinto il ricorso in appello
20 della società, in quanto hanno ritenuto atto non impugnabile
21 autonomamente la comunicazione di irregolarità, cosiddetto
22 avviso bonario. Nell'appello presentato, la società deduce la
23 violazione dell'articolo 19, del decreto legislativo 546/1992, per
24 avere la Commissione tributaria regionale sostenuto la non
25

1 autonoma impugnabilità della comunicazione di irregolarità, di
2 cui all'articolo 36 bis del Dpr 600/1973.

3 Per la Cassazione, il motivo è fondato.

4 Per i giudici di legittimità, va premesso che in base a
5 giurisprudenza consolidata <<in tema di contenzioso tributario,
6 l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'articolo 19 del
7 decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ha natura tassativa,
8 ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del
9 contribuente (articoli 24 e 53 della Costituzione) e di buon
10 andamento della Pubblica Amministrazione (articolo 97 della
11 Costituzione), ogni atto adottato dall'ente impositore che porti,
12 comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa
13 tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e
14 giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza
15 necessità che si manifesti in forma autoritativa (confronta
16 Cassazione, sezione 6-5, ordinanza n. 23469 del 6 ottobre 2017;
17 Cassazione n. 13963/2017; Sezione 6-5, ordinanza n. 3315 del 19
18 febbraio 2016)>>. Tale principio, espresso in materia di
19 comunicazione di irregolarità, oltre che di diffida di pagamento
20 (confronta Cassazione n. 11471/2018), preavviso di iscrizione
21 ipotecaria (confronta Cassazione n. 26129/2017), mancata
22 risposta all'istanza per ottenere un maggior credito d'imposta
23 (confronta Cassazione 22497/2017), è stato altresì esteso anche a
24 fattispecie, come quella in esame, di interpello disapplicativo di
25 norme antielusive, in base alla richiamata interpretazione

1 estensiva, consentita da una lettura nell'ottica costituzionale della
2 tutela del contribuente (articoli 24 e 53 della Costituzione) e di
3 buon andamento dell'amministrazione (articolo 97 della
4 Costituzione), ed in considerazione dell'allargamento della
5 giurisprudenza tributaria operato con la legge 28 dicembre 2001,
6 n. 448. Per i giudici di legittimità «Ne consegue che il
7 contribuente ha la facoltà, non l'onere, di impugnare il diniego
8 del Direttore regionale delle Entrate di disapplicazione di norme
9 antielusive Dpr 29 settembre 1973, n. 600, ex articolo 37-bis,
10 comma 8, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie
11 elencate dal decreto legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, ma
12 provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del
13 contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio
14 convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario
15 (Cassazione n. 24704 del 2019; Cassazione n. 17010/12; in
16 particolare, secondo Cassazione n. 8663/11, il diniego
17 disapplicativo è un atto definitivo in sede amministrativa e
18 recettizio con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come
19 un'ipotesi di diniego di agevolazione). Tale principio regolatore
20 (isolatamente disatteso da Cassazione n. 5843/2012) si è
21 consolidato nel diritto vivente (Cassazione n. 20394/12, 335/14,
22 25281/15, 6200/15 e da ultimo, Cassazione, ordinanza n.
23 19962/17) sino ad essere stato ripreso anche in altri contesti
24 fiscali (vedi, in motivazione, Sezioni Unite nn. 7665/16,
25 19704/15, 12760/15, 649/15, 13451/14; confronta, *ex plurimis*:

1 Cassazione 6 ottobre 2017, n. 23469)>>. Per la Cassazione, <<In
2 questa vicenda tributaria, in coerenza con i principi giuridici
3 appena esposti, ai quali il Collegio intende dare continuità, è
4 chiaro che la società contribuente aveva un interesse qualificato
5 (ai sensi dell'articolo 100 codice procedura civile) ad impugnare,
6 in sede giudiziaria, il diniego di disapplicazione di norme
7 antielusive, quale atto non meramente consultivo e, anzi,
8 potenzialmente lesivo della sua sfera giuridica; e questo perché,
9 in un'ottica più generale, la risposta negativa del Direttore
10 regionale delle Entrate, a prescindere dalle ragioni addotte, è
11 diretta a incidere sulla condotta del soggetto istante, in ordine alla
12 dichiarazione dei redditi, in relazione alla quale l'istanza è stata
13 inoltrata>>.

14 Per i giudici di legittimità, in applicazione dei superiori principi
15 <<ha errato la Commissione tributaria regionale nel ritenere non
16 autonomamente impugnabile l'avviso di irregolarità, contenente
17 in modo espresso l'indicazione della tardività del versamento a
18 saldo Ires 2013 e l'importo da pagare>>.

19 In conclusione, la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza
20 impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della
21 Lombardia, in diversa composizione che provvederà anche in
22 ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.
23
24
25

1 *La Cassazione, a sezioni unite, risolve, a favore dei contribuenti,*
2 *il problema delle presunte plusvalenze delle aree edificabili*

3 **Fisco bocciato: è regolare la vendita del bene**
4 **ad un valore inferiore a quello rivalutato**

5 **Mimma Cocciufa**

6 **Tonino Morina**

7 **Per la Cassazione, a sezioni unite, è regolare la**
8 **vendita del terreno edificabile, con indicazione**
9 **nell'atto di un valore di vendita inferiore a quello**
10 **della perizia, e che, perciò, non fa scattare**
11 **alcuna plusvalenza (sentenza n. 2321 del 31**
12 **gennaio 2020).** Sbaglia l'ufficio che determina una presunta
13 plusvalenza perché disconosce la rivalutazione eseguita dal
14 contribuente, negandogli la normativa di favore. Si chiude così, a
15 favore dei contribuenti, una vicenda riguardante un atto di
16 vendita del 2003. Ecco i fatti.

17 ***La vendita del terreno nel 2003 e l'accertamento del Fisco***

18 Con atto notarile del 3 novembre 2003, dei contribuenti vendono
19 un terreno edificabile, per il quale avevano eseguito la
20 rivalutazione, a norma dell'articolo 7 della legge 448/2001, con
21 perizia estimativa del valore di 584.230,36 euro, d'importo
22 superiore a quello indicato nell'atto di vendita di 500mila euro.
23 Per l'ufficio, l'indicazione di un valore di vendita inferiore a
24 quello di perizia comporta la cancellazione della rivalutazione,
25 con conseguente determinazione della <<plusvalenza in misura
pari alla differenza tra il valore di vendita e quello indicato nella

1 dichiarazione di successione>>. Considerato che il valore
2 indicato nella dichiarazione di successione era ampiamente di
3 ammontare inferiore a quello di vendita, l'ufficio aveva quindi
4 emesso, nei confronti degli eredi, accertamenti con richieste per
5 imposte, sanzioni per oltre 100mila euro.

Gli esiti delle commissioni di primo e secondo grado

6 A seguito dei ricorsi presentati dai contribuenti, la Commissione
7 tributaria provinciale di Caserta, li accoglieva parzialmente,
8 riconoscendo soltanto il diritto dei ricorrenti al rimborso
9 dell'imposta sostitutiva pagata per la rivalutazione dei terreni
10 edificabili. La sentenza veniva appellata dai contribuenti davanti
11 alla Commissione tributaria regionale per la Campania che
12 rigettava l'appello. Per i giudici di secondo grado, l'agevolazione
13 prevista dall'articolo 7, comma 1, della legge 448 del 2001, era
14 subordinata all'indicazione del valore determinato dalla perizia di
15 stima ed al pagamento dell'imposta sostitutiva. Per chiarezza, si
16 ricorda che la predetta norma di favore consentiva la
17 rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e a
18 destinazione agricola, mediante il pagamento di una imposta
19 sostitutiva nella misura del 4% del valore delle aree, attestato da
20 una perizia giurata di stima, allo scopo di ridurre o azzerare il
21 valore della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni stessi.
22 Per i giudici di secondo grado, <<poiché nell'atto di alienazione
23 era stato indicato un valore inferiore a quello risultante dalla
24
25

1 perizia giurata, la disciplina agevolativa non poteva più
2 applicarsi>>.

Il ricorso in Cassazione

3 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, i contribuenti
4 presentano il ricorso in Cassazione. Per i ricorrenti, la
5 Commissione tributaria regionale della Campania ha sbagliato
6 nell'escludere l'applicazione della disciplina agevolativa, nel caso
7 di indicazione nell'atto di vendita di un valore inferiore a quello
8 che risulta dalla perizia. Resta fermo che la plusvalenza realizzata
9 dai venditori deve essere comunque calcolata sulla differenza tra
10 valore di cessione e valore rivalutato attraverso la perizia
11 estimativa giurata. E' quindi sbagliata la sentenza dei giudici di
12 secondo grado che, a seguito di un valore inferiore dell'atto di
13 vendita, cancellano l'efficacia della perizia ai fini della
14 plusvalenza, ritenendo, perciò, che la plusvalenza va calcolata
15 sulla differenza tra valore di cessione e valore iniziale "storico",
16 indicato nell'atto di provenienza o nella denuncia di successione.

Gli opposti indirizzi della Cassazione

18 Per la Cassazione, a sezioni unite, va tenuto conto che la sezione
19 tributaria ha sviluppato due diversi orientamenti, nel caso di
20 omessa indicazione del valore rideterminato, a norma
21 dell'articolo 7 della legge 448/2001, nell'atto di cessione
22 successivo alla rivalutazione eseguita. L'indirizzo più risalente, e
23 che può definirsi maggioritario, ritiene che la mancata
24 indicazione del valore determinato nella perizia, nell'atto di
25

1 vendita di un immobile a prezzo inferiore a quello della perizia,
2 non espone il contribuente all'obbligo di calcolare la plusvalenza
3 considerando il valore storico del bene. Si pensi al contribuente
4 che ha rideterminato il valore di un terreno edificabile, del valore
5 iniziale di 10mila euro, pagando le imposte sostitutive dovute a
6 seguito della rivalutazione, su un valore di perizia di 500mila
7 euro. Il terreno è stato poi venduto a 400mila euro, cioè ad un
8 prezzo inferiore a quello di perizia, ma nell'atto di vendita non
9 viene specificato che il contribuente aveva eseguito la
10 rivalutazione del terreno. Per molti uffici dell'agenzia delle
11 Entrate, l'omessa indicazione del valore determinato nella perizia,
12 nell'atto di vendita di un immobile a prezzo inferiore a quello
13 della perizia, espone il contribuente all'obbligo di calcolare la
14 plusvalenza partendo dal valore storico del bene. In pratica,
15 l'ufficio "cancella" la rivalutazione e determina la plusvalenza,
16 sulla base della differenza tra il valore di cessione, di 400mila
17 euro, e il valore iniziale "storico", di 10mila euro, emettendo
18 accertamenti con richiesta di imposte, sanzioni e interessi per
19 oltre 200mila euro.

L'indirizzo maggioritario della Cassazione

21 Come si è detto, l'interpretazione prevalente della Cassazione
22 annulla questi accertamenti, (Cassazione, ordinanza n. 19242 del
23 2016; Cassazione, sentenza 24310 del 2016; Cassazione,
24 sentenza 24141/2017; Cassazione, sentenza 7037/2018;
25 Cassazione 23508/2018). Per i giudici di legittimità, Cassazione

1 n. 255012018, <<in caso di prezzo di cessione superiore a quello
2 stimato, la plusvalenza deve essere calcolata in base alla
3 “differenza tra il valore di stima della perizia e il maggior valore
4 di cessione”>>. In definitiva, per la Cassazione, secondo
5 l’indirizzo prevalente, <<**la base imponibile su cui
6 calcolare l’eventuale plusvalenza sarà sempre
7 dalla differenza tra il corrispettivo della vendita
8 ed il valore del bene stimato nella perizia,
9 incrementato del costo sostenuto per la
10 redazione della stessa nella misura in cui lo
11 stesso è stato sostenuto ed è rimasto a suo
12 carico.** Ciò significa che in termini di carico impositivo, il
13 contribuente dovrà sostenere un costo complessivo dell’imposta
14 sostitutiva del 4 per cento versata sul valore del terreno indicato
15 in perizia e dalle imposte che dovrà corrispondere sull’eventuale
16 plusvalenza al momento della cessione>> (Cassazione, n.
17 11044/2019).

L’indirizzo minoritario della Cassazione

18 In contrasto con il predetto indirizzo maggioritario della
19 Cassazione, si sono poste due pronunce della sezione tributaria.
20 In particolare, per i giudici di legittimità, Cassazione, n. 19465
21 del 2016, nel momento in cui il contribuente indica nell’atto di
22 vendita un valore inferiore a quello rideterminato ed in mancanza
23 del valore periziato, l’ufficio può legittimamente emettere
24 l’accertamento, considerando come prezzo di acquisto quello
25

1 storico e non quello periziato. In termini analoghi si è pronunciata
2 la Cassazione, con sentenza 24136/2017.

3 *La soluzione del contrasto*

4 Per risolvere i contrasti tra i giudici di legittimità, con la
5 **sentenza n. 2321 del 31 gennaio 2020, queste**
6 **sezioni unite <<ritengono di dare continuità**
7 **all'indirizzo che esclude la decadenza del**
8 **contribuente dal beneficio agevolativo connesso**
9 **al pagamento dell'imposta sostitutiva sul valore**
10 **alla data della perizia giurata allorché nel**
11 **successivo atto traslativo sia stato omesso il**
12 **riferimento al valore di perizia e, invece,**
13 **indicato un corrispettivo inferiore di cessione>>.**

14 La possibilità conferita al contribuente di fruire del meccanismo
15 agevolativo di cui all'articolo 7, comma 1, della legge n.
16 448/2001, <<va intesa nel senso che una volta verificatisi i
17 presupposti indicati dalla disposizione anzidetta per fruire
18 dell'imposta sostitutiva, tale meccanismo impedisce di
19 recuperare, ai fini del computo della plusvalenza, **il valore**
20 **storico del bene anteriore a quello di perizia,**
21 **ancorché detto valore non sia indicato nell'atto o**
22 **sia indicato un valore commerciale inferiore a**
23 **quello periziato, come tale inidoneo a**
24 **determinare l'insorgenza di un reddito tassabile**
25 **rispetto al valore periziato maggiore.....**E' appunto
l'utilizzazione del meccanismo agevolativo previsto dal

1 richiamato articolo 7 della legge 448/2001, a dimostrare che il
2 contribuente si è avvalso di tale possibilità, realizzando con il
3 pagamento i presupposti necessari e sufficienti ad impedire la
4 reviviscenza del valore storico del bene>>. In questo senso, è
5 chiara la Cassazione, sentenza 2894/2019, nel punto in cui è stato
6 precisato che, perfezionate le condizioni poste dalla legge <<il
7 valore normale minimo di riferimento consente al fisco di
8 riscuotere l'imposta sostitutiva, sicché, pur non essendovi alcun
9 vincolo nella successiva alienazione del bene quanto
10 all'indicazione del prezzo di alienazione – che potrà essere
11 inferiore rispetto al valore indicato nella perizia giurata – non può
12 profilarsi la decadenza dal beneficio e la reviviscenza del valore
13 storico del bene, né l'Amministrazione finanziaria potrà calcolare
14 la plusvalenza secondo i criteri ordinari previsti... cioè partendo
15 dal vecchio valore di acquisto>>.

Il principio espresso dalle sezioni unite

16 Per la Cassazione, sezioni unite, va fissato il seguente principio di
17 diritto: <<In tema di plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1,
18 lettere a) e b) del Dpr 917 del 1986, per i terreni edificabili e con
19 destinazione agricola l'indicazione nell'atto di vendita
20 dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del
21 cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base di
22 perizia giurata a norma dell'articolo 7 della legge n. 448 del 2001
23 non determina la decadenza del contribuente al beneficio
24 correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la
25

1 possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la
2 plusvalenza secondo il valore storico del bene>>. In conclusione,
3 dopo quasi 15 anni di liti inutili, e due sorprendenti sentenze dei
4 giudici di primo e secondo grado, la Cassazione, a sezioni unite,
5 accoglie il ricorso del contribuente, annullando gli accertamenti
6 dell'ufficio alla ricerca di plusvalenze inesistenti.
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Il Fisco perde i soldi e deve anche pagare le spese di*
2 *giudizio, se le notificazioni degli atti sono fatte in modo*
3 *sbagliato*

4 **Sono nulle le notifiche via PEC**
5 **al contribuente che ha cessato l'attività**

6 **Mimma Cocciufa**

7 **Tonino Morina**

8 Sono nulle le notifiche per posta elettronica certificata (PEC)
9 fatte ad un privato, che aveva cessato l'attività di professionista.

10 Per la Commissione tributaria regionale del Piemonte, sentenza
11 177/2020, depositata il 5 febbraio 2020, è perciò inesistente ai
12 fini giuridici la notifica degli atti effettuata a mezzo Pec. Deve
13 essere perciò respinto l'appello dell'agenzia delle Entrate
14 Riscossione di Torino, con condanna della stessa agenzia al
15 pagamento delle spese di giudizio, liquidate in 3mila euro, più
16 oneri e accessori di legge. Ecco i fatti.

17 ***I fatti di causa***

18 L'agenzia delle Entrate, nel 2017, inviava a mezzo PEC ad un
19 professionista, un'intimazione di pagamento, relativa a cartelle
20 non pagate. Dopo qualche mese, il professionista, accedendo alla
21 casella PEC da tempo in disuso, viene a conoscenza di tale invio.

22 A seguito di una verifica presso l'agenzia delle Entrate, il
23 professionista appurava che le cartelle di pagamento erano state
24 notificate mediante deposito di copia dell'atto presso il Comune
25 dove egli risiedeva prima del suo trasferimento all'estero, con

1 conseguente e contestuale istanza di iscrizione all'AIRE (anagrafe
2 italiani residenti all'estero).

3 Contro l'intimazione di pagamento e le cartelle di pagamento, di
4 valore pari a complessivi 81.047,77 euro, il professionista
5 proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria
6 provinciale, sostenendo:

- 7 1. l'inesistenza e/o nullità dell'intimazione di pagamento per
8 asserita inesistenza e/o nullità della notifica della stessa a
9 mezzo PEC, in quanto eseguita in violazione dell'articolo 4
10 del Dpr 68/2005 e dell'articolo 14 del decreto legislativo
11 159/2015;
- 12 2. l'inesistenza e/o nullità delle notifiche delle cartelle di
13 pagamento, effettuate presso il Comune di residenza, per
14 asserita violazione dell'articolo 60 del Dpr 600/1973, in
15 quanto residente all'estero e come tale iscritto all'AIRE
16 (anagrafe italiani residenti all'estero), con effetto dal 22
17 settembre 2014;
- 18 3. la decadenza dell'Amministrazione dal potere di esercitare
19 la pretesa portata dalle cartelle di pagamento impugnate per
20 non avere rispettato i termini di notifica delle cartelle,
21 previsti dall'articolo 25 del Dpr 602/1973.

22 Il contribuente richiedeva quindi l'annullamento dell'intimazione
23 di pagamento nonché delle cartelle di pagamento impugnate e, in
24 via cautelare, la sospensione dell'esecuzione delle stesse.
25

1 L'Ufficio, costituendosi in giudizio, eccepiva preliminarmente
2 l'inammissibilità del ricorso introduttivo, sostenendo che la
3 notifica dell'intimazione di pagamento doveva ritenersi
4 perfezionata a mezzo posta elettronica certificata nel 2017 e
5 pertanto il ricorso era stato notificato tardivamente anche con
6 riferimento alle cartelle di pagamento impugnate. Con riferimento
7 all'asserita nullità dell'intimazione di pagamento per asserita
8 invalidità della procedura di notifica a mezzo PEC, l'ufficio
9 sosteneva che tale procedura è consentita, per tutti gli atti della
10 riscossione, dall'articolo 26 del Dpr 602/1973. In merito
11 all'asserita irritualità della procedura di notifica delle cartelle
12 mediante deposito presso la Casa comunale, nonostante
13 l'intervenuta iscrizione all'AIRE del contribuente, replicava che il
14 contribuente risultava aver compilato le proprie dichiarazioni
15 fiscali fino all'anno 2016, indicando la propria residenza come
16 risulta anche dalla scheda anagrafica e dunque la notificazione
17 doveva ritenersi perfezionata presso tale indirizzo.

18 Per l'Ufficio, non sussisteva alcuna decadenza dal diritto di
19 esercitare la pretesa ritenendo le cartelle ormai definitive in
20 quanto correttamente notificate e non impugnate entro il termine
21 di legge.

22 La Commissione tributaria provinciale di Torino con la sentenza
23 n. 306/05/2019, pronunciata il 31 gennaio 2019 e depositata il 21
24 febbraio 2019, accoglieva il ricorso del professionista e
25 compensava le spese di lite.

Il ricorso in appello dell'ufficio

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Contro la sentenza dei giudici di primo grado, l'ufficio propone l'appello sostenendo, relativamente alla notifica a mezzo PEC dell'intimazione di pagamento, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 26 del Dpr 602/1973 e degli articoli 49 e 50 del Dpr 600/1973 e conseguente inammissibilità del ricorso introduttivo ex articolo 21 decreto legislativo 546/1992, sul presupposto che le norme richiamate dal Giudice di primo grado sarebbero state superate dall'articolo 7-quater del decreto legge 193/2016, convertito con modificazioni dalla legge 255/2016, con il quale sarebbero state ridefinite le modalità di notifica mediante PEC. In tema di notifica delle cartelle di pagamento eccepisce la violazione dell'articolo 60 Dpr 600/1973 e 140 Codice procedura civile e la conseguente inammissibilità del ricorso introduttivo a norma degli articoli 19 e 21 decreto legislativo 546/1992. Chiede che sia dichiarata la legittimità dell'intimazione di pagamento e delle cartelle, poiché i ruoli e la notifica delle cartelle devono ritenersi tempestivi.

Il contribuente, costituitosi in giudizio, controdeduce ai motivi d'appello.

Motivi della decisione

Per i giudici di secondo grado, i motivi d'appello dell'ufficio non sono condivisibili. Nella sentenza appellata è stato correttamente rilevato che il contribuente non è titolare di un'impresa individuale, né si tratta di ente o società. Il contribuente non

1 svolge attività libero professionale ma, al contrario, dal 2014 ha
2 definitivamente cessato la propria attività professionale con
3 conseguente cessazione della partita Iva dal 2014, per essere stato
4 assunto con contratto di lavoro subordinato a tempo
5 indeterminato di una società con sede all'estero, dove egli si è
6 trasferito definitivamente ed in cui risiede.

7 La circostanza per cui il contribuente, cessata la partita Iva
8 detenuta come libero professionista, abbia conservato l'indirizzo
9 Pec, è irrilevante, in quanto non avendo più alcun obbligo di
10 avere un indirizzo Pec, nei suoi confronti non poteva ritenersi
11 applicabile la notifica a mezzo Pec prevista dall'ultimo comma
12 dell'articolo 60 del Dpr 29 settembre 1973. Non risulta che il
13 contribuente abbia espressamente autorizzato e/o richiesto le
14 notifiche al suo indirizzo di posta elettronica certificata, con la
15 conseguenza che la notifica dell'intimazione di pagamento allo
16 stesso, effettuata a mezzo Pec, deve ritenersi inesistente ai fini
17 giuridici. Pertanto, il primo motivo di appello dell'ufficio deve
18 essere rigettato.

19 Per la Commissione tributaria regionale, non è accoglibile
20 nemmeno la doglianza relativa alla ritenuta violazione
21 dell'articolo 60 Dpr 600/1973. Il contribuente risulta residente
22 all'estero ed è scritto all'AIRE con "effetti giuridici sin dal 22
23 settembre 2014", come provato e come correttamente confermato
24 nella sentenza appellata. Il contribuente è persona fisica nei cui
25 confronti trova applicazione la normativa relativa alle notifiche a

1 persone non residenti nel territorio dello Stato italiano e che siano
2 iscritti all'AIRE, secondo una procedura nella fattispecie non
3 seguita dall'ufficio (su analoga fattispecie confronta Cassazione
4 civile, sezione V°, sentenza n. 8619 del 15 aprile 2011). Peraltro,
5 neppure l'indirizzo indicato dal contribuente nella dichiarazione
6 dei redditi può essere qualificato come "elezione di domicilio" a
7 norma di legge.

8 In conseguenza, l'accertata inesistenza della notifica sia
9 dell'intimazione di pagamento, sia delle cartelle di pagamento,
10 quali atti presupposti di tale intimazione, con la conseguenza
11 dell'inosservanza dei termini di decadenza, comporta
12 l'impossibilità di verificare la legittimità dell'intimazione di
13 pagamento e delle cartelle di pagamento oggetto del contenzioso.
14 I giudici di secondo grado respingono l'appello e confermano la
15 sentenza di primo grado, condannando l'ufficio al pagamento
16 delle spese del presente giudizio, liquidate in 3mila euro, oltre
17 oneri ed accessori.

18 La speranza è che l'ufficio, dopo due bocciature, non vada avanti
19 in Cassazione, facendo affidamento su una eventuale sentenza a
20 sorpresa.

21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1 Dopo una doppia bocciatura, in primo e secondo grado, l'agenzia
2 delle Entrate prosegue in modo incomprensibile il contenzioso in
3 materia di sanzioni per errori formali, che sono inapplicabili
4 anche per rispetto della legge sui diritti del contribuente

***Gli uffici proseguono la lite in Cassazione
sperando in una sentenza a "sorpresa"***

Mimma Cocciufa e Tonino Morina

7 Il contenzioso con il Fisco non finisce mai. In alcuni casi, gli
8 uffici proseguono ostinatamente il ricorso in Cassazione anche
9 nei casi in cui la materia è pacifica e dopo avere subito due
10 bocciature, in primo e secondo grado, magari sperando in una
11 delle cosiddette sentenze a sorpresa. L'ostinazione di alcuni uffici
12 è ancora più incomprensibile quando le sentenze di primo e
13 secondo grado sono "confortate" da specifiche norme di legge.

14 Un esempio riguarda una cittadina francese, che per alcuni anni è
15 stata residente in Italia, ed è scappata dall'Italia a seguito di un
16 contenzioso aperto nei suoi confronti dall'agenzia delle Entrate,
17 direzione provinciale di Ragusa. E' grave il fatto che, nel
18 momento in cui si "apre" un contenzioso, è ormai diventata
19 un'abitudine, per alcuni uffici, proseguire la lite fino alla
20 Cassazione. D'altra parte, i funzionari dell'ufficio non rischiano
21 nulla. L'unico che rischia e che deve sostenere le spese del
22 contenzioso è sempre il contribuente. Probabilmente, gli unici che
23 hanno da guadagnare in questa grande confusione, forse la
24 peggiore degli ultimi 20 anni, sono i difensori dei contribuenti.
25 Ecco i fatti.

Gli atti di contestazione sanzioni

1 L'ufficio di Ragusa, nel 2013, emette atti di contestazione
2 sanzioni nei confronti della signora, cittadina francese, ma
3 residente in Italia, per gli anni dal **2006 al 2009**, a seguito di
4 mancata compilazione del quadro RW "investimenti all'estero e/o
5 attività estere di natura finanziaria" del modello **Unico**. Con separati
6 **avvisi di accertamento**, sempre per le stesse annualità dal **2006 al**
7 **2009**, lo stesso ufficio ha chiesto le imposte sostitutive e le sanzioni
8 per omessa dichiarazione dei redditi delle attività finanziarie
9 detenute all'estero. Per evitare un lungo e defatigante contenzioso,
10 nel 2019, la signora ha definito gli avvisi di accertamento, con la
11 cosiddetta chiusura delle liti pendenti. Ha però presentato ricorso
12 contro gli atti di contestazione sanzioni. Al riguardo, va detto che
13 l'ufficio aveva precedentemente chiesto sanzioni per complessivi
14 **3.265.925,41 euro**, cioè oltre **sei miliardi delle vecchie lire**,
15 salvo poi ridurre la pretesa nel corso del contenzioso, prima a
16 **1.905.293,60 euro**, e successivamente a **571.588,122 euro**, come
17 specificato nell'appello dell'ufficio, con ciò riconoscendo,
18 almeno in buona parte, la palese illegittimità delle sanzioni a suo
19 tempo irrogate.
20

Gli esiti del primo grado

21 Il ricorso presentato dalla signora francese viene accolto dalla
22 Commissione tributaria provinciale di **Ragusa**, con la sentenza **n.**
23 **661/4/14**, emessa il **18 marzo 2014** e depositata in segreteria il **24**
24 **marzo 2014**, con conseguente annullamento degli atti di
25

1 irrogazione sanzioni per gli anni dal 2006 al 2009. L'ufficio
2 ricorre in appello, chiedendo ai giudici di secondo grado di
3 ***riformare la sentenza*** e, per l'effetto, confermare la legittimità
4 degli atti di irrogazione sanzioni. La signora, a sua volta, presenta
5 le controdeduzioni all'appello dell'ufficio, considerando
6 persecutorio, ingiustificato ed inaccettabile il comportamento
7 dell'ufficio, che richiede ostinatamente sanzioni per violazioni
8 formali, che procurano solo spese per l'erario e per i contribuenti.
9 E' comunque disarmante l'ostinazione dell'ufficio a proseguire
10 una lite persa in partenza che è destinata a procurare solo spese
11 per l'erario.

L'appello dell'ufficio è infondato

13 Per l'ufficio appellante, la sanzione per omessa compilazione del
14 quadro RW della dichiarazione dei redditi <<non può essere
15 irrogata contestualmente all'avviso di accertamento, ma deve
16 essere obbligatoriamente irrogata con l'atto di contestazione di
17 cui all'articolo 16 del decreto legislativo 472/1997>>. In verità, si
18 tratta di sanzioni collegate alla dichiarazione dei redditi ed ai
19 relativi tributi (il quadro RW è un apposito quadro della
20 dichiarazione dei redditi, dove si indicano i redditi di fonte
21 estera). Del tutto pretestuosa e fuorviante è, altresì, l'altra
22 affermazione dell'ufficio appellante secondo il quale nella
23 fattispecie in esame non vi sarebbe stata <<alcuna
24 moltiplicazione delle sanzioni così come ritiene il giudice di
25 primo grado dal momento che con gli atti di irrogazione sanzioni

1 è stata irrogata la sanzione nella misura prevista dalla legge che è
2 stata quantificata tenuto conto del “cumulo giuridico”>>
3 trattandosi, in verità, di sanzioni, comunque, collegate alla
4 dichiarazione dei redditi.

5 ***Dal 2011 è vietato per legge emettere atti***
6 ***per sanzioni separati dall'accertamento***

7 Si ricorda che, per gli atti emessi a partire dal *1° ottobre 2011*, è
8 vietato per legge emettere atti di contestazione separati dagli atti
9 di accertamento, considerato che le sanzioni collegate al tributo
10 cui si riferiscono sono irrogate con atto contestuale all'avviso di
11 accertamento o di rettifica (comma 1, articolo 17, decreto
12 legislativo 472/1997). Come precisa la stessa agenzia delle
13 Entrate, nel paragrafo 8 “razionalizzazione del procedimento di
14 irrogazione delle sanzioni”, della circolare 41/E del 5 agosto
15 2011, con la modifica introdotta dall'articolo 23, comma 29,
16 lettera b), del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla
17 legge 15 luglio 2011, n. 111, <<nel comma 1 dell'articolo 17 del
18 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'irrogazione
19 immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono,
20 contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non è
21 più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento
22 ordinario e obbligatorio>>. Con questa modifica, il legislatore ha
23 perciò bocciato definitivamente gli atti di contestazione separati
24 dall'atto di accertamento o rettifica, con conseguente
25 moltiplicazione delle sanzioni. In pratica, il legislatore voleva

1 mettere la parola “fine” ad alcune sviste commesse dagli uffici
2 che emettevano atti separati di sanzioni in caso di accertamenti o
3 rettifiche. E’ quello che facevano e continuano a fare, come
4 dimostra il caso in esame, alcuni uffici che “accompagnano” gli
5 accertamenti e le rettifiche con atti di contestazione separati e, di
6 conseguenza, con moltiplicazione delle sanzioni a carico del
7 contribuente. In poche parole, l’atto di accertamento deve essere
8 unico, così come la sanzione deve essere unica. Diversamente, si
9 corre il rischio di fare una miracolosa moltiplicazione delle
10 sanzioni, che è proprio quello che intendeva evitare il legislatore
11 del 1997, nel momento in cui introdusse la riforma delle sanzioni,
12 di cui ai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997,
13 entrati in vigore dal 1° aprile 1998. Il rimedio a questa
14 moltiplicazione sbagliata di sanzioni è semplice: basta ricordarsi
15 delle norme sull’autotutela e annullare gli atti di contestazione
16 emessi. Occorre altresì sottolineare che la riforma delle sanzioni,
17 in vigore dal 1° aprile 1998, venne fatta per rimediare agli errori
18 del passato, in quanto, nel sistema previgente, le sanzioni
19 “avevano raggiunto limiti tanto sproporzionati da rendere
20 possibile la loro esecuzione solo a prezzo di determinare
21 l’espulsione del soggetto responsabile dal sistema produttivo”,
22 cioè con il fallimento del contribuente (così è scritto nelle
23 “premesse” alla circolare 180/E del 10 luglio 1998). Per fortuna,
24 come si è detto, la moltiplicazione delle sanzioni è ora vietata, per
25 legge, a partire dagli atti emessi a decorrere dal primo ottobre

1 2011, dal richiamato comma 1 dell'articolo 17 del decreto
2 legislativo 472/1997, dopo le modifiche apportate dall'articolo
3 23, comma 29 decreto - legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito
4 dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. La modifica normativa riveste
5 carattere interpretativo per la ragione che essa serve ad eliminare
6 alla radice comportamenti difformi sul territorio nazionale.
7 Evidentemente, però, alcuni uffici dell'agenzia delle Entrate
8 devono ancora essere informati della novità legislativa. Come
9 chiarito dalla stessa agenzia delle Entrate, nella circolare 41/E del
10 5 agosto 2011, al paragrafo 8 "Razionalizzazione del
11 procedimento di irrogazione delle sanzioni" (articolo 23, comma
12 29 decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15
13 luglio 2011, n. 111) <<Resta fermo che il procedimento di cui
14 all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472
15 continuerà necessariamente ad essere utilizzato per le sanzioni
16 collegate al tributo cui si riferiscono contestate nei confronti di
17 soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario
18 dell'avviso di accertamento>>. In pratica, quello che è stato fatto
19 dall'ufficio di Ragusa, è esattamente il contrario di quanto
20 richiesto dalla stessa agenzia delle Entrate, nella predetta
21 circolare 41/E del 5 agosto 2011. Nel caso della signora francese,
22 è escluso l'impiego del procedimento di irrogazione delle
23 sanzioni, di cui all'articolo 16, del decreto legislativo 18
24 dicembre 1997, n. 472, in quanto le sanzioni collegate al tributo
25 sono state già contestate nell'atto di accertamento, contro il quale

1 è stato presentato tempestivo ricorso nei termini, il cui
2 contenzioso si è chiuso con la definizione agevolata delle liti
3 pendenti.

Gli errori formali non sono punibili

4 Come specificato dai giudici di prime cure, nella predetta
5 sentenza **n. 661/4/14**, <<con la mancata compilazione del quadro
6 RW, anche alla luce della nuova legge europea>> (legge 97/2013)
7 <<non è stata commessa alcuna violazione per cui debbono
8 essere annullate le sanzioni, considerato ... che le sanzioni
9 collegate al tributo cui si riferiscono debbono essere irrogate con
10 atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica ai sensi
11 del comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 472/1997>>.
12 Rimane fermo che, come chiesto dall'appellata in sede di ricorso,
13 circa la non punibilità degli errori di natura formale e confermato
14 dalla stessa agenzia delle Entrate, nella circolare **77/E del 3**
15 **agosto 2001**, di commento alle novità recate dal decreto
16 legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, decreto di attuazione dello
17 Statuto dei contribuenti, di cui alla legge 212/200, con
18 l'inserimento del comma 5-bis nell'articolo 6 del decreto
19 legislativo 472/1997 <<non sono inoltre punibili le violazioni che
20 non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e
21 non incidono sulla determinazione della base imponibile,
22 dell'imposta e sul versamento del tributo>>. Per i giudici di
23 primo grado <<risulta ... oltremodo lecito invocare l'esimente,
24 segnatamente recata dall'articolo 6, comma 2, del decreto
25

1 legislativo 472/97. Tale norma prevede che non è punibile
2 l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive
3 condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di
4 applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono>>.

5 ***Fisco condannato a pagare le spese di giudizio***

6 La richiesta di sanzioni per errori formali espone l'ufficio anche
7 al pagamento delle spese di giudizio. Sulla inapplicabilità di
8 sanzioni in caso di errori formali che non recano <<pregiudizio
9 all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla
10 determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul
11 versamento del tributo>>, si veda anche la sentenza 5601/2014,
12 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sede di
13 Milano, sezione n. 19, pronunciata il 29 settembre 2014 e
14 depositata il 29 ottobre 2014. Con questa sentenza, nel richiamare
15 la predetta circolare 77/E del 3 agosto 2001, i giudici milanesi
16 precisano che le norme di cui all'articolo 10, comma 3, dello
17 Statuto, legge 212/2000, e l'articolo 6, del decreto legislativo
18 472/1997, <<seppur con lievi differenziazioni, sanciscono, in
19 ogni caso, che la punibilità è esclusa tutte le volte che il
20 comportamento antigiuridico del contribuente, seppure in
21 violazione di specifici obblighi di legge, in concreto, non dia
22 luogo ad alcun debito d'imposta (il cosiddetto danno erariale) e
23 non incida sull'attività di controllo, privilegiando l'aspetto
24 sostanziale dell'offesa del bene giuridico tutelato... In sostanza,
25 secondo la prassi dell'Amministrazione Finanziaria, solo se

1 concorrono entrambe le condizioni di cui all'articolo 6 la
2 violazione è meramente formale e come tale non punibile>>.
3 Come nel caso esaminato dai giudici milanesi, anche per la
4 signora francese, vale la pena ripetere che gli errori formali non
5 sono punibili, nel momento in cui non recano <<pregiudizio
6 all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla
7 determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul
8 versamento del tributo>>. Per i giudici milanesi, Commissione
9 tributaria regionale della Lombardia, con la predetta sentenza
10 **5601/2014**, dopo che i giudici di primo grado avevano accolto il
11 ricorso del contribuente, deve essere respinto l'appello
12 dell'ufficio, con la condanna dello stesso ufficio al pagamento
13 delle spese liquidate in complessivi **10mila** euro, oltre accessori
14 ed oneri di legge. Insomma, i giudici milanesi, oltre a respingere
15 l'appello, hanno anche condannato l'ufficio al pagamento delle
16 spese di giudizio, punendo in questo modo l'ostinazione
17 dell'ufficio a proseguire una lite persa in partenza, come nel caso
18 in esame che riguarda la signora francese.

La sentenza di secondo grado

19
20 Con la sentenza **857/13/2020**, pronunciata il 19 dicembre
21 2019 e depositata il 10 febbraio 2020, la Commissione tributaria
22 regionale della Sicilia, sezione staccata di **Catania**, respinge il
23 ricorso in appello presentato dall'ufficio di Ragusa, confermando
24 la decisione di primo grado favorevole alla signora francese.
25

1 I giudici di secondo grado, richiamando la circolare 41/E del 5
2 agosto 2011, ribadiscono che l'irrogazione immediata delle
3 sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente
4 all'avviso di accertamento o di rettifica, non è più rimessa alla
5 facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e
6 obbligatorio. Per i giudici di secondo grado, deve essere rigettato
7 anche il secondo motivo di appello dell'ufficio, richiamando, in
8 proposito, la circolare 38/E del 23 dicembre 2013 dell'agenzia
9 delle Entrate. In questa circolare, <<l'agenzia delle Entrate, nel
10 paragrafo 5 sanzioni, afferma che a seguito delle modifiche>>
11 apportate dall'articolo 9 della legge 6 agosto 2013, n. 97, al
12 decreto – legge 28 giugno 1990, n. 167, in materia del cosiddetto
13 “monitoraggio fiscale”, <<le violazioni di omessa e infedele
14 compilazione delle sezioni I e III ... del modulo RW commesse
15 antecedentemente al 4 settembre 2013 non costituiscono più
16 violazioni punibili con le specifiche sanzioni di cui al decreto –
17 legge n. 167 del 1990. Alle sanzioni previste per le violazioni
18 riguardanti gli obblighi di compilazione del quadro RW, in
19 quanto aventi natura tributaria, si rendono applicabili i principi
20 generali e gli istituti previsti dal decreto legislativo n. 472 del
21 1997>> in materia di sanzioni. Nel caso della signora francese, è
22 inaccettabile ed assurda l'ostinazione dell'ufficio che applica
23 sanzioni su <<rilievi di carattere meramente formale>>, e
24 prosegue ostinatamente un contenzioso perdente per
25 l'amministrazione finanziaria e per i contribuenti, cioè per la

1 collettività. Come si è detto, la signora francese è andata via
2 dall'Italia e, con tutta probabilità, non presenterà controricorso in
3 Cassazione per evitare di spendere inutilmente altre somme. In
4 questo caso, considerata anche la lentezza della giustizia
5 tributaria italiana e la sua età, vicina ai 90 anni, confida nel fatto
6 che, pure nell'assurdità di una futura sentenza di Cassazione
7 negativa, la sentenza arrivi dopo la sua morte. Tenuto conto che
8 si tratta di sanzioni, per legge, le stesse non sono trasmissibili agli
9 eredi.

10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Il rimborso delle imposte pagate in più comporta il*
2 *riconoscimento degli accessori, a decorrere dalla data di*
3 *versamento fino al giorno dell'effettiva restituzione*

4 ***Il Fisco sbaglia il calcolo degli interessi,***
5 ***perde la causa e deve pagare le spese***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 La richiesta di rimborsi al Fisco qualche volta può creare
9 problemi. Questo per la ragione che, prima di eseguirli, il Fisco
10 vuole vederci chiaro ed effettua dei controlli. Il risultato è che, in
11 certi casi, chi ha chiesto il rimborso si è “pentito” di averlo fatto,
12 perché, a seguito del controllo, oltre ad avere avuto un diniego
13 parziale o totale del rimborso, ha pagato più di quanto aveva
14 chiesto a rimborso. Per alcuni uffici, forse perché denominati
15 uffici delle Entrate, fare rimborsi sono atti contro natura, che
16 fanno mal volentieri. A maggior ragione, diventa più complicato
17 chiedere gli interessi sul rimborso perché certi uffici si
18 “dimenticano” spesso che, se al contribuente spetta il rimborso
19 delle imposte pagate in più, questo comporta anche il
20 riconoscimento degli interessi, a decorrere dalla data di
21 versamento fino al giorno dell'effettiva restituzione. E' così che
22 la pensa la Commissione tributaria regionale del Lazio, che
23 respinge l'appello dell'agenzia delle Entrate, direzione regionale
24 Lazio, e condanna la stessa al pagamento delle spese processuali
25 in favore del contribuente appellato, che liquida in 10mila euro

1 (sentenza n. 857/2020, depositata il 17 febbraio 2020). Ecco i
2 fatti.

3 ***Svolgimento del processo***

4 Un contribuente presenta ricorso in primo grado, chiedendo di
5 dichiarare illegittimo il diniego parziale dell'Ufficio sulla sua
6 istanza di rimborso degli interessi che gli spettano in relazione
7 all'Ires e all'Irap che gli sono stati rimborsati per l'anno 2011. In
8 particolare, secondo il contribuente, gli interessi gli spettano:

- 9 • per l'Ires, dal periodo successivo al secondo acconto
10 dell'anno d'imposta 2011, avvenuto il 1° giugno 2012;
- 11 • per l'Irap, dal versamento del saldo dell'anno, avvenuto il
12 30 novembre 2012, fino alla data di erogazione del
13 rimborso, avvenuto il 30 novembre 2016.

14 L'ufficio ha invece calcolato gli interessi con decorrenza dalla
15 data di presentazione dell'istanza di rimborso, ritenendo che
16 quest'ultima avrebbe assunto la funzione di correggere la
17 dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2011,
18 cambiando il metodo di calcolo dell'imposta.

19 La Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza
20 25619/24/17, depositata il 28 novembre 2017, ha accolto il
21 ricorso, ritenendo che il riconoscimento di un debito da parte
22 dell'agenzia delle Entrate comporta il riconoscimento anche di un
23 accessorio del relativo credito, vale a dire gli interessi, e questi
24 decorrono dalla data del versamento sino all'effettiva restituzione
25

1 del credito, in quanto l'obbligazione tributaria deve ricondursi a
2 tale data.

3 Contro la sentenza di primo grado, favorevole al contribuente,
4 l'agenzia delle Entrate, direzione regionale del Lazio, ha
5 presentato ricorso in appello, chiedendo la riforma della sentenza
6 della Commissione tributaria provinciale di Roma.

7 Per l'agenzia delle Entrate, la sentenza è sbagliata perché non si
8 tratta di un rimborso da indebito, in quanto le imposte
9 originariamente versate erano pienamente dovute, ma che la
10 variazione normativa ha consentito al contribuente l'applicazione
11 retroattiva degli effetti anche alle annualità precedenti alla sua
12 entrata in vigore.

13 Il contribuente, a sua volta, chiede il rigetto dell'appello,
14 evidenziando che il rimborso non è nato da uno *ius superveniens*
15 (diritto sopravvenuto), ma da una differente interpretazione
16 fornita dall'agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello, con
17 risoluzione n. 29/E del 18 marzo 2015 e, quindi, l'istanza di
18 rimborso non può essere assimilata ad una dichiarazione
19 integrativa. Il contribuente osserva inoltre che la stessa agenzia
20 delle Entrate, con riferimento alle annualità 2010 e 2012 ha
21 assunto comportamenti, anche in sede di contenzioso, tali da non
22 contestare la decorrenza degli interessi dal giorno del versamento.
23 E' comunque strano il fatto che nel corso del giudizio per il 2010
24 ha completato il rimborso delle imposte e ha poi appellato la
25 sentenza di primo grado che lo condannava al pagamento degli

1 interessi senza alcun riferimento al problema dell'assimilazione
2 alla dichiarazione correttiva. Peraltro, per l'anno 2012, l'ufficio
3 ha risposto favorevolmente al reclamo-mediazione, offrendo il
4 pagamento degli interessi in misura pressoché corrispondente a
5 quella indicata dal contribuente.

6 Con successiva memoria, il contribuente, nel ribadire le proprie
7 controdeduzioni, segnala, altresì, che l'ufficio ha nel frattempo
8 disposto il pagamento di una parte rilevante degli interessi pretesi
9 in relazione al rimborso dell'Irap per l'anno 2011, riducendo così
10 l'ammontare complessivo degli interessi ancora dovuti per
11 l'annualità 2011, identificabile con gli interessi relativi all'Ires e
12 con il residuo di quelli per l'Irap.

Motivi della decisione

13 Per i giudici di secondo grado, l'appello dell'ufficio deve essere
14 respinto perché la situazione prospettata non è corretta, come
15 fondatamente eccepito dal contribuente.

16 L'istituto della dichiarazione correttiva richiamato dall'ufficio
17 presuppone che il contribuente abbia commesso errori, mentre nel
18 caso di specie non vi è stato un errore, ma il contribuente ha
19 chiesto il rimborso in conseguenza di un interpello rivolto
20 all'agenzia delle Entrate, sulla cui sussistenza e sul cui esito non è
21 stata mossa alcuna contestazione da parte dell'ufficio. Peraltro,
22 l'assenza di un errore del contribuente emerge chiaramente anche
23 dalla ricostruzione della vicenda delineata dallo stesso ufficio,
24
25

1 che correla l'istanza di rimborso ad uno *ius superveniens* (diritto
2 sopravvenuto).

3 Riferisce, infatti, l'ufficio che il contribuente, nel presentare la
4 dichiarazione dei redditi dell'anno 2011, ha tassato i ricavi,
5 applicando una tassazione che, sulla base dell'interpretazione di
6 un nuovo principio contabile e dei chiarimenti forniti dai
7 successivi documenti di prassi della stessa agenzia delle Entrate,
8 ha determinato il pagamento di imposte superiori a quelle dovute.
9 Il contribuente, allora, essendo trascorso il termine per emendare
10 la dichiarazione dei redditi per il 2011, termine che, secondo la
11 legge vigente all'epoca, coincideva con quello per la
12 presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta
13 successivo, si decideva a chiedere il rimborso dell'Ires e dell'Irap
14 per l'anno 2011, poiché il mutamento del metodo di calcolo
15 dell'imposta determinava una minore imposta da versare rispetto
16 a quella già pagata.

17 Da questa ricostruzione dei fatti, operata dalla stessa agenzia
18 delle Entrate, si evince che il contribuente non è incorso in alcun
19 errore al momento della dichiarazione fiscale, ma ha
20 semplicemente fatto legittima applicazione di una disciplina più
21 favorevole. Piuttosto, è l'agenzia delle Entrate che intende
22 equiparare la rettifica dell'imposta, nel caso di specie, alla
23 correzione di un errore dichiarativo, per poi richiamare la nuova
24 formulazione della disposizione sulle dichiarazioni
25 integrative/correttive, introdotta dall'articolo 5 del decreto legge

1 193/2016, che ha esteso la possibilità di emendare la
2 dichiarazione fiscale sino alla scadenza del termine per
3 l'accertamento, con decorrenza dalla data di presentazione della
4 dichiarazione correttiva degli interessi sul tributo da rimborsare.
5 In conclusione, non essendo in presenza di erroneità della
6 dichiarazione, è sbagliata la tesi restrittiva dell'ufficio, che
7 conduceva alla negazione totale degli interessi, ritenendoli
8 decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso, ed
9 essendo stato il rimborso dell'imposta liquidato prima del
10 compimento del secondo trimestre dall'istanza e, perciò, non
11 sarebbero maturati interessi. E questo a prescindere dalle diverse
12 determinazioni, favorevoli al contribuente, che l'ufficio ha
13 assunto, come evidenziato dal contribuente, in relazione ad altre
14 annualità.

15 Come rappresentato dal contribuente nella memoria depositata
16 prima dell'udienza, l'ufficio ha nel frattempo pagato una parte
17 prevalente degli interessi chiesti dal contribuente in relazione al
18 rimborso dell'Irap e, di conseguenza, per l'anno 2011 sono
19 ancora dovuti gli interessi relativi all'Ires ed il residuo di quelli
20 concernenti l'Irap.

21 In conclusione, per i giudici di secondo grado, la sentenza di
22 primo grado, con la sua efficacia esecutiva, deve essere
23 confermata. La Commissione tributaria regionale respinge perciò
24 l'appello dell'agenzia delle Entrate e condanna la stessa al
25

rimborso, in favore del contribuente, delle spese processuali, che
liquida in 10mila euro.

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25

1 *La sproporzione tra gli incassi e le spese, con*
2 *dichiarazione di perdite, è un'anomalia che evidenzia*
3 *un contrasto con i criteri di economicità*

4 **Accertamento del Fisco legittimo**
5 **se i costi sostenuti superano i ricavi**

6 **Mimma Cocciufa**

7 **Tonino Morina**

8 La sproporzione tra incassi e spese, con dichiarazione di perdite,
9 è un'anomalia in contrasto con i criteri di economicità che
10 ispirano l'attività delle imprese commerciali. In assenza di
11 spiegazioni del contribuente che possano giustificare i costi di
12 ammontare superiore ai ricavi, è legittimo l'accertamento
13 dell'agenzia delle Entrate (Cassazione, sentenza 4410/2020,
14 depositata il 20 febbraio 2020). Ecco i fatti.

15 **I fatti di causa**

16 L'agenzia delle Entrate, ufficio di Treviso, notifica ad una società
17 due avvisi di accertamento, relativi a Ires, Irap e Iva, per gli anni
18 d'imposta 2004 e 2005, con i quali:

- 19 1) disconosce i costi, per complessivi 1.446,19 euro, per
20 forniture di energia elettrica, acqua e gas in un immobile, in
21 quanto non inerenti per essere tale immobile adibito ad
22 abitazione privata dell'amministratore della società;
- 23 2) disconosce i costi, per complessivi 439.746,53 euro, di cui
24 alle fatture emesse da un'impresa per la fornitura di
25 manodopera nella costruzione di otto villette, in quanto
relativi a operazioni oggettivamente inesistenti;

1 3) rettifica, con riguardo all'anno d'imposta 2005, i
2 corrispettivi della vendita di sei villette da 1.993.000 euro a
3 2.825.090 euro, per una differenza in aumento di 832.090
4 euro.

5 Contro gli avvisi di accertamento, il contribuente ha proposto
6 separati ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Treviso
7 che, riuniti i ricorsi, li ha accolti, annullando i rilievi dell'ufficio.

8 Contro la sentenza di primo grado, l'agenzia delle Entrate,
9 direzione provinciale di Treviso, ha proposto l'appello alla
10 Commissione tributaria regionale del Veneto. Per i giudici di
11 secondo grado, l'appello dell'ufficio deve essere accolto con
12 riguardo al primo e al terzo rilievo, ma deve essere respinto con
13 riguardo al secondo rilievo.

14 In particolare, quanto al disconoscimento della deducibilità dei
15 costi di cui al primo rilievo, i giudici di secondo grado lo
16 ritengono legittimo con la motivazione che la società non ha
17 dimostrato l'inerenza dei costi all'esercizio dell'attività
18 d'impresa. Si tratta, infatti, di fatture che riguardano forniture di
19 acqua, gas, e luce per uso domestico, riferiti all'immobile adibito
20 ad abitazione dell'amministratore della società.

21 Sul disconoscimento della deducibilità dei costi per lavori
22 eseguiti da un'impresa individuale, di cui al secondo rilievo, i
23 giudici di secondo grado, lo ritengono illegittimo con la
24 motivazione che l'oggettiva inesistenza delle operazioni <<non è
25 dall'ufficio supportata da prove gravi precise e concordanti>>.

1 Quanto, infine, al terzo rilievo dell'ufficio, sulla rettifica dei
2 corrispettivi di vendita delle sei villette nel 2005, la Commissione
3 tributaria regionale lo ritiene legittimo con la motivazione che
4 <<l'esiguità dei ricavi dichiarati in rapporto ai costi sostenuti
5 (con redditività negativa) legittima l'amministrazione ad una loro
6 ricostruzione induttiva>>. Come dato oggettivo di raffronto,
7 l'ufficio ha utilizzato i valori di vendita al metro quadro in quella
8 zona e per quel tipo di alloggi, predisposti dalla FIAIP
9 (federazione italiana agenti immobiliari professionisti) e
10 dall'OMI (osservatorio del mercato immobiliare), valori
11 notoriamente inferiori ai valori di libera contrattazione e
12 comunque riferiti alle superfici lorde degli immobili e non alle
13 superfici commerciali, come comunemente avviene. Questa
14 ricostruzione fatta dall'ufficio ha dato come risultato un notevole
15 scostamento dei ricavi accertati da quelli dichiarati, tali da
16 produrre gli effetti di una presunzione legale con inversione
17 dell'onere della prova, come più volte segnalato dalla Cassazione
18 (per tutte, sentenza n. 2876/09).

19 La società non ha mai offerto prova contraria nel corso del
20 giudizio, né ha mai prodotto preliminari di vendita, che
21 nell'interesse stesso delle società costruttrici vengono di norma
22 predisposti prima di procedere alle vendite e ancor prima delle
23 ultimazioni delle costruzioni. La presunzione dei maggiori ricavi
24 viene rafforzata dalle dichiarazioni dell'ufficio, confortate dalle
25 interrogazioni all'anagrafe tributaria, dalle quali emerge che la

1 società, operante dal 1998 sul mercato, abbia realizzato fino al
2 2008 costantemente redditi imponibili negativi, il che contraddice
3 ad ogni logica produttiva.

4 Contro la sentenza della Commissione tributaria regionale, nella
5 parte in cui ha affermato la legittimità del primo e del terzo
6 rilievo a favore dell'ufficio, ricorre per Cassazione la società che
7 affida il proprio ricorso a sei motivi.

8 L'agenzia delle Entrate resiste con controricorso, proponendo
9 ricorso incidentale per la parte della sentenza della Commissione
10 tributaria regionale che ha affermato l'illegittimità del secondo
11 rilievo, affidato a due motivi.

Ragioni della decisione

12 Per la Cassazione, i motivi indicati nel ricorso della società sono
13 inammissibili o infondati. In particolare, l'accertamento dei
14 maggiori corrispettivi della cessione delle villette costruite dalla
15 società ricorrente, è stato operato a norma dell'articolo 39, primo
16 comma, lettera d), secondo periodo del Dpr 600/1973, che
17 consente all'amministrazione finanziaria di desumere l'esistenza
18 di attività non dichiarate "sulla base di presunzioni semplici,
19 purché queste siano gravi, precise e concordanti".
20

21 Premesso che la sussistenza di tali requisiti di gravità, precisione
22 e concordanza costituisce oggetto di un giudizio di merito, non
23 sindacabile in sede di legittimità se logicamente e congruamente
24 e motivato (*ex plurimis*, Cassazione 22 maggio 2002, n. 7487, e
25 20 aprile 2007, n. 9402), la Commissione tributaria regionale ha

1 reputato la legittimità dell'accertamento sulla base di una
2 pluralità di elementi di fatto, puntualmente indicati.

3 ***La società chiude sempre in perdita***

4 Per la Cassazione, la sproporzione tra i ricavi e i costi, con
5 operatività in perdita della società (esiguità dei ricavi dichiarati in
6 rapporto ai costi sostenuti, “*con redditività negativa*”, anomalia
7 che, poiché evidenzia un contrasto con i criteri di economicità
8 che, secondo l'*id quod plerunque accidit*, ispirano l'agire degli
9 imprenditori commerciali), può di per sé costituire, in assenza di
10 spiegazioni della società, che, nella specie, non si deduce essere
11 state offerte al giudice di merito (e da questi trascurate), elementi
12 indiziari gravi e precisi della sottofatturazione dei corrispettivi, in
13 quanto ciò solo potrebbe rendere la costruzione e la cessione delle
14 villette coerente con gli scopi di un'attività imprenditoriale (sulla
15 legittimità dell'accertamento ex articolo 39, primo comma, lettera
16 d) del Dpr 600/1973 in presenza di comportamenti contrari ai
17 canoni dell'economia, Cassazione 17 settembre 2001, n. 11645,
18 22 maggio 2002, n. 7487, 25 maggio 2002, n.7680, 14 gennaio
19 2003, n. 398, 15 dicembre 203, n. 19150).

20 In secondo luogo, il “notevole scostamento” tra i corrispettivi
21 riportati nella contabilità e i prezzi di vendita della stessa
22 tipologia di immobili nella zona rilevati non solo dall'OMI ma
23 anche dalla FIAIP. Le quotazioni di questi due organismi,
24 dunque, nonostante l'inesatta qualificazione di presunzione
25 legale, sono state, in realtà, trattate dalla Commissione tributaria

1 regionale come ulteriori plurimi convergenti elementi indiziari da
2 essa considerati vevoli, nel loro complesso, a giustificare la
3 rettifica in aumento dei corrispettivi. La sentenza impugnata non
4 contrasta, perciò, con l'orientamento della Cassazione secondo
5 cui <<è legittima, nel settore immobiliare, la rettifica dei
6 corrispettivi dichiarati solo qualora i valori OMI si combinino
7 con altri elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, altrimenti
8 versandosi in una non consentita *presumptio de presunto*>>
9 (Cassazione 25 gennaio 2019, n. 2155).

10 Infine, la Commissione tributaria regionale, constatato che la
11 società non aveva fornito alcuna documentata spiegazione delle
12 anomalie evidenziate (né aveva prodotto alcun contratto
13 preliminare di compravendita degli immobili), corroborava gli
14 indicati elementi indiziari con il riscontro della circostanza,
15 emergente dall'anagrafe tributaria, che la società contribuente
16 aveva dichiarato, per ben dieci anni (dal 1998, anno di inizio
17 attività, al 2008), delle perdite, <<il che contraddice ad ogni
18 logica produttiva>>. A tale proposito, va rammentato come la
19 Cassazione abbia statuito che <<la circostanza che una impresa
20 commerciale dichiarare, ai fini dell'imposte sul reddito, per più anni
21 di seguito rilevanti perdite, nonché un'ampia divaricazione tra
22 costi e ricavi, costituisce una condotta commerciale anomala, di
23 per sé sufficiente a giustificare da parte dell'Erario una rettifica
24 della dichiarazione, a norma dell'articolo 39 del Dpr 600/1973, a
25 meno che il contribuente non dimostri concretamente la effettiva

1 sussistenza delle perdite dichiarate (Cassazione 15 ottobre 2007,
2 n. 21536, Rv 600991-01)>>.

3 Per i giudici di legittimità, sono invece fondati i due motivi del
4 ricorso incidentale presentato dall'agenzia delle Entrate. Per il
5 primo motivo, nel rispetto del principio di autosufficienza, la
6 società ricorrente ha riportato (testualmente e integralmente) la
7 parte del proprio ricorso in appello contenente il motivo di
8 impugnazione della sentenza di primo grado per la parte di essa
9 relativa al secondo rilievo del disconoscimento della deducibilità
10 dei costi di cui alle fatture emesse da un'impresa individuale.

11 L'agenzia delle Entrate, con il primo motivo, contesta la sentenza
12 impugnata che, partendo dalla premessa che il rilievo
13 dell'indeducibilità dei costi delle operazioni con l'impresa
14 individuale riguardava solo l'anno 2004, si è pronunciata solo
15 sulla parte del motivo di appello dell'agenzia delle Entrate
16 concernente la deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse in
17 tale anno, mentre ha omesso di pronunciarsi sulla parte dello
18 stesso motivo concernente la deducibilità dei costi di cui alle
19 fatture emesse nell'anno 2005. La contestazione dell'ufficio è
20 corretta. Il secondo motivo del ricorso incidentale dell'agenzia
21 delle Entrate che, in conseguenza dell'accoglimento del primo
22 motivo del ricorso, deve essere esaminato esclusivamente in
23 relazione all'anno 2004, è fondato. Secondo la giurisprudenza
24 della Cassazione, <<qualora l'Amministrazione finanziaria
25 contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative

1 ad operazioni inesistenti, spetta all'ufficio fornire la prova che le
2 operazioni commerciali oggetto di fatturazione non sono mai
3 state poste in essere, indicando gli elementi, anche indiziari, sui
4 quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente
5 dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo,
6 altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la
7 regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei
8 pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente
9 falsificabili>> (Cassazione 15 maggio 2018, n. 11873, Rv
10 648528-01; Cassazione 10 giugno 2011, n. 12802; 20 gennaio
11 2016, n. 967; 19 maggio 2017, n. 12701).

12 Tanto ribadito, in via generale, riguardo all'oggetto della prova e
13 al riparto del relativo onere nel caso di operazioni inesistenti, la
14 motivazione della sentenza impugnata si rivela insufficiente nella
15 valutazione sia degli elementi indiziari sui quali si fonda la
16 contestazione dell'ufficio sia della prova contraria offerta dalla
17 società. Le insufficienti motivazioni, sintomatiche di una
18 possibile carente ricostruzione della fattispecie di causa,
19 comportano l'accoglimento anche del secondo motivo del ricorso
20 incidentale presentato dall'agenzia delle Entrate. In conclusione,
21 il ricorso principale della società deve essere rigettato e il ricorso
22 incidentale dell'ufficio deve essere accolto. La sentenza
23 impugnata deve essere cassata in relazione al ricorso incidentale
24 dell'ufficio, con rinvio della causa alla Commissione tributaria
25 regionale del Veneto, in diversa composizione, perché provveda a

1 un nuovo esame della controversia, sempre relativamente al solo
2 ricorso incidentale, nonché alla liquidazione delle spese del
3 presente giudizio di Cassazione. Con il rinvio alla Commissione
4 tributaria regionale, la causa riparte dal secondo grado, e la
5 “giostra” del contenzioso non finisce mai.

6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Per contestare le operazioni “soggettivamente inesistenti” e*
2 *negare la detrazione dell’imposta e la deduzione dei costi, il*
3 *Fisco deve fornire la prova che vi sia stata la consapevole e*
4 *volontaria partecipazione dell’acquirente alla truffa*

4 ***Frodi carosello: la buona fede salva l’Iva e i costi***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Fisco bocciato tre volte, in primo, secondo grado e Cassazione,
8 perché non ha “provato” la consapevole e volontaria
9 partecipazione dell’acquirente ad una delle cosiddette “frodi
10 carosello”. La buona fede dell’acquirente “salva” la detrazione
11 dell’Iva e la deduzione dei costi. Per contestare le operazioni
12 “soggettivamente inesistenti” e negare la detrazione dell’imposta
13 e la deduzione dei costi, il Fisco deve fornire la prova che vi sia
14 stata la consapevole e volontaria partecipazione dell’acquirente
15 alla truffa. Senza questa “prova”, gli accertamenti del Fisco
16 devono essere annullati ed il ricorso in Cassazione dell’ufficio
17 deve essere dichiarato inammissibile (Cassazione, ordinanza
18 4428/20, depositata il 20 febbraio 2020). Ecco i fatti.

19 ***Accertamenti bocciati in primo e secondo grado***

20 L’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Milano, a
21 seguito di presunte operazioni “soggettivamente inesistenti”,
22 emette accertamenti, per gli anni 2004, 2005 e 2006, con
23 richiesta di somme per importi superiori a **50milioni di**
24 **euro**, tra imposte, sanzioni e interessi. Con la nozione di
25 operazioni “soggettivamente inesistenti” si fa riferimento ai casi

1 in cui l'operazione è effettivamente avvenuta, non è quindi
2 un'operazione oggettivamente inesistente, ma il fornitore reale è
3 differente da quello che appare e che ha emesso la fattura. Per
4 l'ufficio, la società acquirente avrebbe dovuto sapere che
5 l'operazione era stata effettuata per evitare alla società venditrice
6 "A" di pagare l'Iva. Il ricorso presentato dalla società acquirente
7 viene accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano.
8 Contro la sentenza dei giudici di primo grado, l'ufficio presenta
9 ricorso in appello, che la Commissione tributaria regionale della
10 Lombardia, con la sentenza n. 113/46/2012, depositata il primo
11 ottobre 2012, rigetta, confermando la sentenza di primo grado.
12 Per i giudici di secondo grado, la società acquirente non poteva
13 conoscere i comportamenti successivi della società venditrice
14 "A", che si era trasferita a Malta senza pagare le imposte. Non vi
15 erano elementi per dimostrare che la società acquirente fosse
16 consapevole di un accordo simulatorio <<mentre era pacifico che
17 l'acquisto era realmente avvenuto e che il prezzo era stato
18 effettivamente pagato>> dalla società acquirente alla società
19 venditrice "A".

Il ricorso dell'ufficio in Cassazione

21 Nonostante le due bocciature in primo e secondo grado, l'agenzia
22 delle Entrate propone ricorso per Cassazione, che, come si è
23 detto, viene nuovamente bocciato e dichiarato "inammissibile".
24 Per i giudici di legittimità, <<nel caso di operazioni
25 soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che

1 contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo
2 ovvero in detrazione l'Iva pagata su fatture emesse da un
3 concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare
4 la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene
5 od il servizio, sapesse o potesse sapere ... con l'uso della
6 diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del
7 diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode...
8 L'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a dimostrare
9 l'inidoneità operativa del cedente, ma deve dimostrare altresì che
10 il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe
11 dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale
12 operatore medio del settore (Cassazione, 6864/2016)>>. Resta
13 sempre fermo che, in base ai principi consolidati della
14 **Cassazione**, il contribuente che acquista in buona fede può
15 detrarre l'Iva e dedurre i relativi costi, in quanto non è
16 responsabile del comportamento illegittimo dei suoi fornitori che
17 evadono o commettono frodi.

18 Nel caso specifico, di cui alla richiamata ordinanza **4428/20**,
19 **depositata il 20 febbraio 2020**, la Cassazione, per un
20 contenzioso relativo agli anni 2004, 2005 e 2006, oltre a
21 dichiarare inammissibile il ricorso dell'ufficio, ha condannato lo
22 stesso al pagamento delle spese di giudizio per 38mila euro, oltre
23 200 euro per esborsi, accessori di legge e rimborso delle spese
24 generali nella misura del 15 per cento.

25 ***Chi acquista in buona fede detrae l'Iva e deduce i costi***

1 Anche altre sentenze di Cassazione sono in linea con l'ordinanza
2 4428/20, depositata il 20 febbraio 2020. Si veda, in questo senso,
3 l'ordinanza 10401 del 2 maggio 2018. Per i giudici di legittimità,
4 l'ufficio che contesta presunte operazioni soggettivamente
5 inesistenti, negando la detrazione dell'Iva, deve fornire la prova,
6 anche indiziaria, che l'operazione non è stata effettuata da chi ha
7 emesso le fatture.

8 ***Il Fisco deve “provare” che l'acquirente partecipa alla frode***

9 Per principi consolidati della Cassazione, occorre ricordare
10 l'orientamento secondo cui, in tema di accertamento Iva, qualora
11 l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare
12 che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è
13 onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle
14 operazioni, tenendo presente, tuttavia, che l'Amministrazione non
15 può limitarsi a una generale e apodittica non accettazione della
16 documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di
17 indicare specificamente gli elementi, anche indiziari, sui quali si
18 fonda la contestazione (Cassazione, sentenza n. 21953/2007). Ciò
19 premesso, è vero ed incontestabile che se un soggetto Iva,
20 inconsapevolmente e in buona fede, “incappa” in una catena di
21 cessioni ove a monte si è inserito un qualche soggetto
22 fraudolento, il primo non potrà di certo farsi carico dei debiti
23 tributari non pagati dal secondo. Infatti, affinché il cessionario
24 possa rispondere, tramite il disconoscimento del diritto alla
25 detrazione dell'Iva, della frode commessa da un suo cedente,

1 l'ufficio deve dimostrare o la presenza di un dolo comune, e
2 quindi la criminosa simulazione soggettiva diretta alla frode
3 dell'Iva o, quanto meno, che il cessionario avrebbe potuto e
4 dovuto sapere, utilizzando l'ordinaria diligenza, della possibile
5 esistenza di un qualche "giro" fraudolento dell'Iva a monte dei
6 suoi acquisti. In proposito, è importante sottolineare come l'onere
7 di una simile prova spetti sempre all'ufficio, stante il noto
8 principio di diritto per cui la buona fede, in questo caso del
9 cessionario, è sempre presunta.

I principi della Corte di Giustizia

11 La delicata questione è stata autorevolmente affrontata in prima
12 battuta dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, che, con la
13 sentenza del 12 gennaio 2006 (cause riunite C-354/03, C-355/03
14 e C-484/03), pronunciandosi in materia di scambi
15 intracomunitari, ha affermato: <<Il diritto di un soggetto passivo
16 che effettua simili operazioni di dedurre l'imposta sul valore
17 aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella
18 catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il
19 medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra
20 operazione, precedente o successiva a quella realizzata da
21 quest'ultimo, sia inficiata da frode all'imposta sul valore
22 aggiunto>>. Questo principio è stato poi ribadito dalla stessa
23 Corte di Giustizia dell'Unione europea con la successiva sentenza
24 del 6 luglio 2006 (cause riunite C-439/04 e C- 440/04). Il
25 predetto importante orientamento garantista a tutela della buona

1 fede è stato accolto anche dalle sentenze della Corte di
2 Cassazione (sentenza n. 6124 del 28 gennaio 2009; Cassazione,
3 sezione tributaria, sentenza n. 17572 del 29 luglio 2009). Ad
4 esempio, nella sentenza 6124 del 28 gennaio 2009, la Cassazione
5 ha rimarcato il principio per cui, in materia di Iva, l'acquisto di
6 merci, con regolare corresponsione da parte del contribuente
7 dell'Iva esposta nelle fatture (e il cui tempestivo mancato
8 pagamento sia imputabile esclusivamente alla parte venditrice)
9 <<non comporta una necessaria e consapevole partecipazione, da
10 parte dell'acquirente, all'evasione Iva posta in essere dalla
11 venditrice>>. In altri termini, affinché l'ufficio possa
12 disconoscere il diritto del cessionario alla detrazione dell'Iva
13 sugli acquisti, è sempre necessaria una prova concreta della sua
14 partecipazione consapevole al meccanismo fraudolento o, quanto
15 meno, la dimostrazione che il cessionario, utilizzando l'ordinaria
16 diligenza (ad esempio, riscontrando un prezzo di acquisto dei
17 beni decisamente fuori mercato), avrebbe dovuto "intuire" la
18 presenza di una possibile frode Iva a monte. In mancanza di
19 simili prove da parte dell'Amministrazione finanziaria, per la
20 Cassazione, il diritto alla detrazione dell'Iva da parte del
21 cessionario è sempre salvo, dovendosi escludere qualsivoglia
22 forma di responsabilità oggettiva per il mancato versamento
23 dell'Iva da parte del cedente. In materia di detrazione dell'Iva, la
24 giurisprudenza comunitaria afferma che, nel caso di operazioni
25 soggettivamente inesistenti, il committente/cessionario conserva

1 il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle
2 circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva
3 sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione
4 che si iscriveva in una frode all'imposta (Corte di Giustizia CE
5 sentenza C-439/04 e sentenza C-354/03). L'imprenditore che ha
6 operato correttamente ed è, pertanto, non solo estraneo ma anche
7 del tutto inconsapevole della fittizia intestazione delle fatture,
8 deve infatti poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione,
9 non potendo il suo diritto alla deduzione dei costi essere
10 condizionato dall'accadimento di fatti estranei alla sua sfera di
11 azione e di conoscenza (Cassazione, sentenza 17377 del 24 luglio
12 2009). Il cessionario - committente che effettivamente acquista
13 beni o servizi, se in buona fede, non perde il diritto alla
14 detrazione per via dell'irregolarità del fornitore (sentenza Corte di
15 giustizia europea del 21 giugno 2012, cause C-80/11).

I principi della Cassazione

16
17 Nella predetta ordinanza 10401 del 2 maggio 2018, la
18 Cassazione, nel respingere il ricorso presentato dall'ufficio,
19 richiama il principio più volte ribadito da questa Corte in tema di
20 riparto dell'onere probatorio, secondo cui «In tema di Iva,
21 l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la
22 fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente
23 inesistenti e neghi il diritto del contribuente a portare in
24 detrazione la relativa imposta, deve provare, anche in via
25 indiziaria, che la prestazione non è stata resa dal fatturante,

1 spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via
2 alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica
3 oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra
4 il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure,
5 nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata
6 all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di
7 superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni
8 degli altri soggetti coinvolti>> (Cassazione n. 20059 del 2014, n.
9 967 del 2016, n. 30148 del 2017). Per i giudici di legittimità, va
10 rigettato il ricorso presentato dall'ufficio, anche quando si volesse
11 ritenere che <<le operazioni contestate siano oggettivamente
12 inesistenti, come sembra doversi desumere dal contenuto degli
13 atti del giudizio di merito (ricorso del contribuente e ricorso in
14 appello dell'Agenzia delle Entrate, riprodotti nel ricorso in
15 esame), posto che anche in tal caso l'amministrazione finanziaria
16 <<ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in
17 essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o
18 presuntiva>> (Cassazione, n. 18118 del 2016). In conclusione, la
19 Cassazione, con la richiamata sentenza 10401 del 2 maggio 2018,
20 rigetta il ricorso dell'ufficio e lo condanna al pagamento, in
21 favore del contribuente, delle spese del giudizio di legittimità, che
22 liquida in 5.600,00 euro per compensi e 200,00 euro per esborsi,
23 oltre al rimborso delle spese forfetarie nella misura del 15 per
24 cento dei compensi ed agli accessori di legge. Considerato che
25 l'accertamento in oggetto è relativo all'anno 1996, il Fisco è stato

1 in lite per più di 20 anni, non ha incassato nulla ed è stato poi
2 costretto a pagare le spese di giudizio in favore del contribuente.
3 Il “guaio” è che di questi contenziosi perdenti per
4 l’amministrazione finanziaria ce ne sono tanti, ma nessun
5 funzionario si prende la responsabilità di annullare l’atto
6 sbagliato. D’altra parte, chi paga è l’ufficio, non certo il
7 funzionario che ama la lite. Ma chi ne subisce le conseguenze è
8 sempre il cittadino, costretto a proseguire contenziosi inutili che,
9 come si è visto, possono durare anche più di 20 anni.

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

1 *L'omesso confronto Fisco – contribuente, prima di emettere*
2 *l'atto impositivo, comporta l'annullamento di qualsiasi*
3 *provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti del*
4 *cittadino*

5 **Accertamento annullato se manca**
6 **il contraddittorio preventivo**

7 **Mimma Cocciufa**

8 **Tonino Morina**

9 L'omesso confronto Fisco – contribuente, prima di emettere l'atto
10 impositivo, comporta l'annullamento di qualsiasi provvedimento
11 che possa incidere negativamente sui diritti del cittadino. Per la
12 Commissione tributaria regionale della Calabria, sezione staccata
13 di Catanzaro, sentenza 770/2020, pronunciata il 12 giugno 2018,
14 depositata il 3 marzo 2020, in mancanza del contraddittorio
15 preventivo o endoprocedimentale, deve essere annullato
16 l'accertamento dell'agenzia delle Entrate. Ecco i fatti.

17 ***I fatti di causa***

18 L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Cosenza, emette
19 un avviso di accertamento per l'anno 2010 nei confronti di una
20 società, recuperando a tassazione 320.714,00 euro, liquidando
21 maggiori somme dovute dalla società a titolo di Ires (88.196,00
22 euro), Irap (15.940,00 euro), Iva (104.227,00 euro), sanzioni
23 (140.706,00 euro), in totale 349.069,00 euro.

24 La società ha impugnato l'avviso di accertamento, deducendone
25 la nullità, anche perché l'agenzia delle Entrate avrebbe omesso di

1 redigere il processo verbale di conclusione delle operazioni
2 richiesto dall'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929 n. 4.

3 Con la sentenza 1957/2017, la Commissione tributaria
4 provinciale di Catanzaro accoglieva parzialmente il ricorso.

5 Contro la sentenza dei giudici di primo grado la società
6 proponeva ricorso in appello. Con il primo motivo, sosteneva che
7 l'intero atto di accertamento doveva essere annullato per
8 violazione del contraddittorio endoprocedimentale.

9 ***Motivi della decisione***

10 Per i giudici di secondo grado, l'appello è fondato. Il contribuente
11 ha chiesto l'annullamento dell'intero accertamento poiché,
12 riguardando anche tributi armonizzati, qual è l'Iva, non è stato
13 attivato il contraddittorio endoprocedimentale.

14 Per i giudici di secondo grado, la questione era quella di
15 comprendere se l'obbligo del contraddittorio preventivo vige solo
16 in materia di accertamenti eseguiti tramite accesso presso la sede
17 del contribuente (quindi tramite "verifica") o anche in tema di
18 indagine a tavolino.

19 Inizialmente, con la sentenza n. 18184/2013 le Sezioni Unite
20 avevano stabilito che l'inosservanza del termine dei 60 giorni
21 determinava l'illegittimità dell'atto impositivo ma solo nel caso
22 in cui il contribuente avesse subito un accertamento conseguente
23 ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si
24 esercita l'attività imprenditoriale.

1 Successivamente, con sentenza 19667/2014 le medesime Sezioni
2 Unite hanno stabilito il dovere generale dell'amministrazione
3 finanziaria di attivare sempre il contraddittorio preventivo
4 rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere
5 negativamente sui diritti del contribuente.

6 Ancora, con sentenza 2483/2015, la Suprema Corte ha rivisto tale
7 orientamento precisando che il principio vale soltanto per i tributi
8 armonizzati. Nel caso in esame, trattandosi anche di "tributi
9 armonizzati", in particolare Iva, anche seguendo tale più
10 restrittivo orientamento, avrebbe dovuto essere attivato il
11 contraddittorio con la società.

12 In conclusione, la Commissione tributaria regionale della
13 Calabria, sezione II, definitivamente decidendo sull'appello
14 proposto dalla società contro la sentenza della Commissione
15 tributaria provinciale di Catanzaro, accoglie il ricorso del
16 contribuente, e per l'effetto annulla l'atto impugnato.

***La legge del 1929 prevede la redazione
del verbale di chiusura del contraddittorio***

18 Nel sistema normativo italiano esistono già disposizioni che
19 prevedono come obbligatorio il contraddittorio preventivo in tutti
20 casi di verifiche e accertamenti in capo ai contribuenti, incluse le
21 verifiche a tavolino. Si fa riferimento, nello specifico, all'articolo
22 24 della legge n. 4 del 1929, come correttamente richiamato dalla
23 società nel ricorso presentato, il quale dispone, letteralmente, che
24 <<***Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie***
25 ***sono constatate mediante processo verbale***>>. Questa norma è

1 espressamente richiamata dall'articolo 70 del decreto
2 sull'accertamento, Dpr 600/1973, il quale stabilisce, ancora oggi,
3 da quasi 50 anni, che <<Per quanto non è diversamente disposto
4 dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle
5 violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice
6 di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del Regio
7 decreto - legge 3 gennaio 1926, n. 898, e successive
8 integrazioni>>. Pertanto, per effetto di quanto disposto dal
9 predetto articolo 24 della legge n. 4 del 1929, l'attività di verifica
10 deve chiudersi, comunque si svolga, con la redazione del
11 processo verbale, il quale presuppone, appunto, una conclusione
12 degli esiti del contraddittorio. Insomma, dopo l'attività di
13 verifica, l'ufficio deve redigere un verbale nel quale deve indicare
14 le <<violazioni>> commesse dal contribuente e le conseguenze
15 che ne derivano. Vale la pena ripetere che il contraddittorio
16 preventivo deve essere completato da un verbale di chiusura,
17 come prescrive la legge, diversamente, l'accertamento dell'ufficio
18 è nullo, come stabilito dai giudici di secondo grado della
19 Calabria, con la predetta sentenza 770/2020, depositata il 3
20 marzo 2020.

Anche il Fisco vuole il contraddittorio preventivo

21 In materia di contraddittorio preventivo, è la stessa agenzia delle
22 Entrate ad attribuire un ruolo fondamentale proprio all'obbligo di
23 attivare, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, il
24 contraddittorio con il contribuente. Per l'agenzia delle Entrate,
25 circolare n. **16/E del 28 aprile 2016**, l'effettiva

1 **partecipazione del contribuente** al procedimento di
2 accertamento attraverso lo strumento del **contraddittorio**
3 **preventivo** “rende la pretesa tributaria più credibile e
4 **sostenibile**” e “scongiora l’effettuazione di recuperi non
5 **adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da**
6 **un effettivo confronto**”. Il confronto non deve ridursi ad un
7 vuoto adempimento formale ma deve rappresentare, nello spirito
8 di aperta e leale reciproca collaborazione, come previsto dal
9 legislatore nello Statuto del contribuente:

10 ❖ per il **contribuente**, la concreta possibilità di esporre le
11 proprie osservazioni e argomentazioni difensive;

12 ❖ per **l’agenzia delle Entrate**, l’occasione di operare
13 un vaglio critico delle proprie tesi precisando nella motivazione le
14 eventuali ragioni per cui non ha ritenuto di poter accogliere tali
15 deduzioni difensive.

16 ***Alcuni uffici si sono “accorti” che***
17 ***il contraddittorio preventivo è obbligatorio***

18 Alcuni uffici, considerate le innumerevoli sentenze dei giudici di
19 merito e di legittimità che annullano gli atti del Fisco, si sono
20 finalmente “accorti” dell’obbligatorietà del contraddittorio
21 preventivo e del conseguente obbligo di informare il contribuente
22 che, in caso di esito negativo del confronto, sarà emesso l’atto di
23 accertamento. La conferma è in un verbale di contraddittorio
24 redatto dall’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di
25 Siracusa, **del 15 giugno 2018, prot. n. 97555/2018**,
con il quale l’ufficio, dopo avere specificato gli esiti del confronto

1 con il contribuente, conclude, affermando che <<in un’ottica di
2 collaborazione e deflazione del **contraddittorio**>> (è scritto
3 così, “contraddittorio”, ma l’ufficio intendeva scrivere
4 **“contenzioso”**) <<ritiene applicabile il ricavo minimo ai fini
5 Irpef/Irap/Iva, pari a euro 37.044,00, invece del ricavo puntuale di
6 37.834,00. La parte>> cioè il contribuente <<dichiara di non
7 accettare. Tutto ciò premesso, l’ufficio conferma la ricostruzione
8 induttiva indicata nell’invito a comparire, dichiara concluso il
9 procedimento di accertamento con adesione **e informa la**
10 **parte che sarà emesso avviso di accertamento**>>.
11 Nulla da aggiungere, se non il fatto che, per tutti i contribuenti che
12 hanno eccepito la violazione del contraddittorio preventivo, il
13 Fisco, come nel caso in esame, pur avendo emesso un
14 accertamento con richiesta per imposte e sanzioni per complessivi
15 349.069,00 euro, rischia di rimanere con un pugno di mosche in
16 mano, con l’aggravante, in alcuni casi, di subire anche la
17 condanna alle spese di giudizio **per non avere rispettato il**
18 **principio del contraddittorio preventivo.**

19
20
21
22
23
24
25

1 *L'ufficio sbaglia ad emettere l'accertamento automatizzato*
2 *senza considerare le specifiche condizioni oggettive e soggettive*
3 *nelle quali viene esercitata l'attività*

4 **Studi di settore bocciati se il Fisco**
5 **non considera le condizioni dell'attività**

6 **Mimma Cocciufa**

7 **Tonino Morina**

8 L'ufficio sbaglia ad emettere l'accertamento automatizzato basato
9 sui risultati dello studio di settore, senza considerare le specifiche
10 condizioni oggettive e soggettive nelle quali viene esercitata
11 l'attività. Di conseguenza, per la Cassazione, sentenza 5795/20,
12 depositata il 3 marzo 2020, deve essere accolto il ricorso del
13 contribuente. Il "problema" è che la sentenza della Cassazione è
14 con rinvio alla Commissione tributaria regionale e il contenzioso
15 riguarda l'anno 2003. Insomma, dopo 17 anni, si riparte dal
16 secondo grado e, magari fra altri 15 anni, cioè nel 2035, dopo 32
17 anni, si potrà chiudere un contenzioso relativo all'anno 2003. Nel
18 frattempo, il contribuente è morto e la lite l'hanno portata avanti
19 gli eredi, proponendo ricorso per Cassazione nel 2013, contro la
20 sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n.
21 279/09/2113, depositata il 25 settembre 2013. Ecco i fatti.

22 ***I fatti di causa***

23 La vicenda trae origine dall'avviso di accertamento di maggior
24 reddito per l'anno d'imposta 2003 nei confronti del contribuente
25 deceduto, esercente attività di riparazione meccanica di
autoveicoli, in considerazione dello scostamento, di quanto

1 dichiarato, dal reddito risultante dall'applicazione degli standard
2 dello studio di settore.

3 Il ricorso proposto alla Commissione tributaria provinciale di
4 Roma aveva trovato parziale accoglimento, con riduzione del
5 maggior reddito accertato, ma nella stessa misura già proposta
6 dall'Ufficio in sede di definizione bonaria, cioè in occasione del
7 cosiddetto accertamento con adesione, che precede il
8 contenzioso.

9 Il contribuente, pertanto, appellava la decisione del primo
10 giudice, che la Commissione tributaria regionale rigettava, con
11 decisione n. 279/09/2013, depositata il 25 settembre 2013.

12 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, gli eredi del
13 contribuente, nel frattempo deceduto, presentano ricorso in
14 Cassazione, basato su un unico motivo: il contribuente deduceva
15 che lo scostamento tra il reddito dichiarato e quello presunto in
16 base all'applicazione dello studio di settore, era dovuto alla grave
17 patologia cardiaca che lo aveva colpito, per cui si era reso
18 necessario un intervento chirurgico per l'installazione di tre by-
19 pass aorto-coronarici. In conseguenza di tali eventi, gli era stata
20 anche riconosciuta l'invalidità civile totale dal 18 aprile 2003.

21 ***Ragioni della decisione***

22 Per i giudici di legittimità, il ricorso deve ritenersi fondato per i
23 motivi che seguono. L'accertamento basato sugli studi di settore
24 impone che l'ufficio debba tener conto delle specifiche
25 condizioni oggettive e soggettive in cui si sia realmente svolta

1 l'attività oggetto di verifica. L'ufficio deve dare conto di tutti gli
2 aspetti e circostanze dedotti dal contribuente, che hanno potuto
3 ridurre la redditività dell'impresa e giustificare lo scostamento
4 rilevato, superando la presunzione di "grave incongruenza".

5 La giurisprudenza di questa Corte ha, infatti, più volte affermato
6 che: <<in tema di accertamento basato sugli studi di settore,
7 anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria, il presupposto
8 della "grave incongruenza" di cui all'articolo 62 sexies, comma 3,
9 del decreto legge n. 331 del 1993 è necessario anche per gli
10 avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007>>.
11 Pertanto, l'ufficio, anche nel caso in esame, avrebbe dovuto
12 valutare e dare conto delle ragioni per le quali, malgrado la
13 particolare vicenda personale del contribuente, lo scostamento
14 riscontrato configurasse "grave incongruenza".

15 Nel caso in esame, è pacifico che la sopravvenuta severa e
16 documentata patologia cardiaca e l'intervento chirurgico
17 conseguente, abbiano colpito il contribuente proprio nel periodo
18 di accertamento, determinando, in quell'anno, il suo totale
19 impedimento al lavoro, con grave compromissione del potenziale
20 reddituale della sua impresa. E' poi verosimile che la invalidante
21 condizione si sia protratta per un periodo successivo non breve,
22 necessario prima alla degenza e poi alla riabilitazione, senza che
23 sia mai intervenuta alcuna ripresa. Infatti, la competente autorità
24 sanitaria, nella seduta della commissione medica del 13 maggio
25 2014, cioè a pochi mesi dall'intervento subito, aveva ritenuto

1 sussistessero le condizioni per considerare il contribuente
2 <<*invalido civile ultrasessantacinquenne con difficoltà*
3 *persistenti a svolgere i compiti e le funzioni proprie della sua*
4 *età*>> addirittura <<*con necessità di assistenza continua, non*
5 *essendo in grado di compiere gli atti quotidiani della vita*>>.

6 Per la Cassazione, trattandosi, quella svolta dal contribuente, di
7 un'attività artigianale, da lui condotta personalmente come unico
8 titolare, è ragionevole ritenere decisivo il suo apporto propulsivo,
9 implicante un diretto ed assorbente coinvolgimento in termini di
10 presenza e di impegno fisico. Il suo ruolo prevalente è desumibile
11 anche dal fatto che si avvalesse di un solo collaboratore, con
12 qualifica di operaio generico. Qualifica che verosimilmente
13 escludeva la fungibilità di quest'ultimo con il titolare e la sua
14 autonomia gestionale. E' quindi ragionevole ritenere come
15 l'evento, che aveva colpito il contribuente avesse, enormemente e
16 irreversibilmente, ridotte l'attività e la redditività dell'impresa.

17 In particolare, l'ufficio ha desunto dallo studio di settore, che il
18 ricavo congruo fosse di 86.712 euro, inferiore di 29.662 euro a
19 quello dichiarato di 57.050 euro. Cioè il ricorrente, secondo
20 l'ufficio aveva dichiarato ricavi inferiori del 37 per cento circa a
21 quelli risultanti dallo studio di settore.

22 L'amministrazione avrebbe perciò dovuto verificare se quanto
23 accaduto al contribuente e da lui dedotto, potesse giustificare o
24 meno uno scostamento in quella misura. Se cioè lo scostamento,
25 nella situazione data, integrasse comunque il presupposto della

1 “grave incongruenza”. Per i giudici di legittimità <<va, infatti,
2 ricordato che “la procedura di accertamento tributario
3 standardizzato mediante l’applicazione dei parametri o degli studi
4 di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui
5 gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo
6 scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé
7 considerati, meri strumenti di ricostruzione per elaborazione
8 statistica della normale redditività, ma nasce solo in esito al
9 contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità
10 dell’accertamento, con il contribuente”>> (Sezione 5, ordinanza
11 n. 27617 del 30 ottobre 2018).

12 Come pure è da ricordare che <<in tema di accertamento
13 mediante l’applicazione degli studi di settore, ove il contribuente,
14 in sede di contraddittorio preventivo, contesti l’applicazione dei
15 parametri allegando circostanze concrete che giustificano lo
16 scostamento della propria posizione reddituale dagli “standards”
17 previsti, l’ufficio, ove non ritenga attendibili le stesse, è tenuto a
18 motivare adeguatamente l’atto impositivo sotto tale profilo>>
19 (Sezione 5, ordinanza n. 13908/2018).

20 Nel caso in esame, l’ufficio avrebbe dovuto esplicitare le ragioni
21 per cui i motivi dedotti dal contribuente, malgrado la
22 documentata gravità e le pacifiche conseguenze invalidanti non
23 transitorie derivatene, non siano valse a superare, se non in parte,
24 la presunzione su cui era basato l’atto impositivo.
25

1 Va, inoltre, ribadito che <<l'accertamento standardizzato, riferito
2 ad una elaborazione statistica su specifici parametri, di per sé
3 soggetta alle approssimazioni proprie dello strumento statistico,
4 deve necessariamente essere adeguato alla realtà reddituale del
5 singolo contribuente, potendo solo in tal modo emergere gli
6 elementi idonei a commisurare la "presunzione" alla concreta
7 realtà economica dell'impresa. Ne consegue che la motivazione
8 dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello
9 scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto
10 il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state
11 disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di
12 contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e
13 concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti
14 parametri>> (Sezione 6-5, ordinanza n. 30370 del 18 dicembre
15 2017). Tale è il *modus agendi* cui gli accertatori debbono
16 uniformarsi in caso di accertamento sintetico. A loro volta, i
17 giudici di merito sono tenuti a verificare che l'Amministrazione,
18 nella valutazione delle presunzioni su cui si basa l'accertamento,
19 si sia attenuta effettivamente a quelle linee operative. Se,
20 viceversa, i giudici di merito, nel rigettare il ricorso del
21 contribuente, abbiano <<assunto, sotto i tre caratteri individuatori
22 della presunzione (gravità, precisione e concordanza), fatti
23 concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il
24 relativo ragionamento è censurabile in base all'articolo 360, n. 3,
25 codice procedura civile..... competendo alla Corte di

1 cassazione....controllare se la norma dell'articolo 2729 codice
2 civile, oltre ad essere applicata esattamente a livello di
3 declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo
4 dell'applicazione e fattispecie concrete che effettivamente
5 risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Sezione L, sentenza n.
6 29635/2018). Ora, nella specie, la Commissione regionale, nel
7 condividere la riduzione solo in misura parziale dallo
8 scostamento, è incorsa proprio in tale errore, nel momento in cui
9 ha desunto la sussistenza dei suindicati indici dalla sola
10 considerazione, espressa in motivazione, che la tesi del
11 contribuente (circa la fondatezza della sua dichiarazione) non
12 poteva essere accolta perché la sua accettazione avrebbe
13 implicato "sminuire, fino ad annullarlo, il contributo del
14 collaboratore, grazie al quale, invece, l'attività dell'officina era
15 continuata, malgrado la malattia del titolare">>.

16 Per la Cassazione, va, per contro, rilevato che la tesi del
17 contribuente non implicava affatto la sottovalutazione del
18 dipendente, quasi annullandola, dal momento che gli stessi ricavi
19 dichiarati rendevano, anzi, palese che l'attività dell'officina, era
20 continuata, malgrado il totale impedimento del contribuente,
21 proprio grazie all'apporto operativo del collaboratore, sia pure
22 producendo il minor reddito nella misura indicata dal
23 contribuente.

24 Nessuna valutazione risulta, invece, svolta dalla Commissione
25 territoriale, sulle ragioni per le quali una documentata patologia

1 irreversibilmente invalidante, accettata dalla commissione
2 medica, non consentisse il superamento della presunzione di
3 accertamento standardizzato e non giustificasse lo scostamento
4 rilevato. Ne discende che, alla stregua della giurisprudenza
5 richiamata, il giudice di merito non ha proceduto alla corretta
6 applicazione dell'articolo 2729 del codice civile.

7 In conclusione, la Cassazione accoglie il ricorso degli eredi del
8 contribuente, cassa la sentenza impugnata ma,
9 sorprendentemente, rinvia alla Commissione tributaria regionale
10 del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese.

11 L'accoglimento del ricorso con rinvio alla Commissione
12 tributaria regionale del Lazio, è sorprendente per la ragione che,
13 come riportato nella stessa sentenza della Cassazione, il
14 contribuente, nel frattempo deceduto, già nell'anno oggetto
15 dell'accertamento, era un invalido civile ultrasessantacinquenne,
16 con una patologia cardiaca e con <<necessità di assistenza
17 continua, non essendo in grado di compiere gli atti quotidiani
18 della vita>>.

19 Come si è detto, il contribuente è nel frattempo deceduto e gli
20 eredi devono ora stare attenti a fare la riassunzione del
21 contenzioso in secondo grado.

Il “problema” della sentenza con rinvio

23 Nel caso di sentenza della Cassazione con rinvio, il contribuente,
24 che ha avuto accolto il ricorso, deve farsi parte diligente per
25 riassumere la lite presso la Commissione tributaria competente.

1 Si applica l'articolo 63 "giudizio di rinvio" del processo
2 tributario, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Nel
3 giudizio di rinvio, cioè quando la Cassazione rinvia la causa alla
4 Commissione tributaria regionale o, eccezionalmente, alla
5 Provinciale, il processo deve essere riassunto ad opera della parte
6 che vi ha interesse:

- 7 • nei confronti di tutte le altre parti (Cassazione, ordinanza 8
8 agosto 2012, n. 14297);
- 9 • nel termine perentorio di sei mesi più, eventualmente,
10 ulteriori 31 giorni se, nei sei mesi, cade il periodo feriale del
11 mese di agosto;
- 12 • nelle forme previste, rispettivamente, per i giudizi di
13 secondo e di primo grado.

14 Se la riassunzione non viene effettuata entro il predetto termine
15 perentorio, l'intero processo si estingue ed è come se il ricorso di
16 primo grado non fosse mai stato presentato, per cui l'atto
17 impositivo originariamente impugnato (con le relative pretese
18 impositive e sanzionatorie) si consolida (Cassazione, sentenza 9
19 luglio 2014, n. 15643; Cassazione, ordinanza 12 aprile 2017, n.
20 9521). E' evidente che in caso di sentenza favorevole al
21 contribuente, lo stesso ha tutto l'interesse ad assumere l'iniziativa
22 della riassunzione. In caso di estinzione del processo tributario
23 dovuta ad omessa riassunzione della causa davanti al giudice del
24 rinvio, inoltre <<il termine di prescrizione della pretesa tributaria,
25 necessariamente incorporata nell'atto impositivo ...decorre dalla

1 data di scadenza del termine utile per la non attuata riassunzione,
2 momento dal quale l'Amministrazione finanziaria può attivare la
3 procedura di riscossione>> (Cassazione, ordinanza 17 novembre
4 2017, n. 27306).

5 Nel giudizio di rinvio:

6 • si applicano le norme stabilite per il procedimento davanti
7 alla Commissione Tributaria alla quale il processo è stato
8 rinviato, compreso l'obbligo di pagamento del contributo
9 unificato, al quale <<è tenuta la parte proponente la
10 riassunzione>> e con, in più, l'obbligo, stabilito a pena di
11 inammissibilità, di produrre copia autentica della sentenza della
12 Corte di Cassazione;

13 • ciascuna delle parti conserva la stessa posizione processuale
14 che aveva già svolto nel giudizio; appellante principale, appellato,
15 appellante incidentale, se la riassunzione è operata davanti alla
16 Commissione tributaria regionale; ricorrente, resistente, se la
17 riassunzione deve essere eseguita davanti alla Commissione
18 tributaria provinciale;

19 • la parte che riassume il processo ha l'onere di delimitare
20 l'oggetto della domanda e di esporre le ragioni di fatto e di diritto
21 per i quali viene chiesta la riassunzione (Cassazione, sentenza 22
22 gennaio 2002, n. 801);

23 • è preclusa la possibilità di formulare eccezioni e domande
24 diverse, fatti salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di
25 Cassazione, da quelle del procedimento riassunto.

1 Il giudizio di rinvio ha lo scopo di sostituire una diversa
2 statuizione a quella cassata basandosi sul “materiale” che poteva
3 e doveva essere acquisito nelle pregresse fasi del giudizio di
4 merito.

5 Fatta eccezione per lo *ius supervienens*, cioè i fatti nuovi
6 sopravvenuti e i documenti che non si sono potuti depositare in
7 precedenza per causa di forza maggiore (Cassazione, ordinanza
8 29 settembre 2014, n. 20535), tutte le questioni, rilevabili
9 d’ufficio, non considerate in sede di legittimità, non possono
10 essere esaminate né nel successivo giudizio di rinvio, né nel corso
11 del controllo di legittimità (Cassazione, sentenza 27 giugno 2014,
12 n. 14706). Avvenuto il deposito dell’atto di riassunzione, la
13 segreteria della Commissione Tributaria adita richiede alla
14 Cancelleria della Corte di Cassazione il fascicolo del processo.

15 Insomma, nel caso in esame, visto che la Cassazione ha
16 sorprendentemente emesso una sentenza con rinvio alla
17 Commissione tributaria regionale, gli eredi devono procedere alla
18 riassunzione, che, come si è detto, se non viene effettuata entro i
19 termini, l’intero processo si estingue. In pratica, vale la pena
20 ripetere, è come se il ricorso di primo grado non fosse mai stato
21 presentato, per cui l’atto impositivo originariamente impugnato
22 (con le relative pretese impositive e sanzionatorie) si consolida. E
23 tutto questo, solo perché i giudici di legittimità hanno accolto il
24 ricorso del contribuente “con rinvio”.
25

1 *L'agente della Riscossione deve conservare per almeno 10 anni*
2 *gli atti relativi alle richieste di pagamento*

3 ***Pretese del Fisco annullate se mancano***
4 ***gli originali delle cartelle notificate***

5 ***Mimma Cocciufa e Tonino Morina***

6 L'agente della Riscossione deve conservare per almeno 10 anni
7 gli atti relativi alle richieste di pagamento. Se mancano gli
8 originali delle cartelle di pagamento, sono nulle le pretese del
9 Fisco. Per la Commissione tributaria provinciale di Reggio
10 nell'Emilia, sezione 2, sentenza 84/02/20, depositata il 10 marzo
11 2020, se il contribuente non ha mai avuto conoscenza degli atti
12 impugnati, né di altri atti che li presupponevano o richiamavano,
13 le cartelle di pagamento devono essere annullate. Per i giudici di
14 primo grado, deve perciò essere accolto il ricorso del
15 contribuente, contro le cartelle dal valore globale di
16 14.480.000,00 euro, con condanna alle spese a carico
17 dell'agenzia delle Entrate Riscossione di Reggio nell'Emilia,
18 liquidate in 10mila euro, più oneri di legge e contributo unificato
19 tributario, a favore del difensore. Ecco i fatti.

20 ***I fatti di causa***

21 Un contribuente presenta ricorso alla Commissione tributaria
22 provinciale di Reggio nell'Emilia, nei confronti dell'agenzia delle
23 Entrate, contro cartelle di pagamento che sono state emesse ai fini
24 Iva, con relative sanzioni e interessi, per gli anni d'imposta 1995
25 e 1996. Il contribuente dichiara di essere venuto a conoscenza
della loro esistenza solo tramite un accesso presso gli uffici
dell'agenzia delle Entrate Riscossione che gli ha consegnato i

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

relativi estratti a ruolo, il cui valore globale è di **14.480.000,00 euro**. Il contribuente ritiene illegittime le cartelle, considerate inesistenti al pari degli eventuali atti presupposti, affermando, comunque, di non averne mai ricevuto notifica. Rileva, altresì, la prescrizione dei tributi iscritti a ruolo posto che, come si deduce dai relativi estratti, in atti, la notifica delle cartelle sarebbe avvenuta il 4 ottobre 2004 e l'11 aprile 2005. Fa presente infine, di avere chiesto tramite PEC (posta elettronica certificata) per più volte all'agenzia delle Entrate Riscossione, la produzione degli originali delle cartelle notificate. Chiede, pertanto, in accoglimento del ricorso, l'annullamento delle cartelle stesse. L'agenzia delle Entrate Riscossione si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui eccepisce la tardività del ricorso, posto che tutte le cartelle cui fanno riferimento gli estratti, sarebbero state regolarmente notificate e, comunque, della loro esistenza il contribuente sarebbe a conoscenza, avendo, comunque, ricevuto regolare notifica di atti di pignoramento presso terzi e di procedura esecutiva instaurata presso il Tribunale di Reggio Emilia, nonché di intimazione di pagamento, in atti, che avrebbero, comunque, interrotta la prescrizione dei tributi iscritti a ruolo. L'agenzia delle Entrate produce, altresì, copia di una schermata video che proverebbe un versamento in acconto delle cartelle. Quanto poi alla richiesta del contribuente di produrre copia delle cartelle notificate, contro deduce che, a norma dell'articolo 26, quinto comma, del decreto

1 sulla riscossione, Dpr 600/1973, l'obbligo dell'agente della
2 Riscossione, di conservazione della matrice o della copia della
3 cartella, con la relazione dell'avvenuta notificazione, ha un limite
4 di 5 anni, termine abbondantemente superato per le cartelle di cui
5 agli estratti di ruolo per i quali il contribuente ne chiede
6 l'annullamento. L'agenzia delle Entrate di Reggio Emilia si
7 costituisce in giudizio ed afferma di avere notificato, nei termini,
8 gli avvisi di accertamento relativi all'imposta iscritta a ruolo e
9 che i relativi contenziosi avrebbero avuto esito ad essa favorevoli
10 con pronuncia giurisdizionale divenuta definitiva in data 24
11 giugno 2002. Il contribuente deposita memoria con cui, dopo
12 avere ribadito di avere ancora, vanamente, reiterato la richiesta di
13 produzione di copia degli originali delle cartelle notificate,
14 afferma di non avere mai ricevuto notifica degli atti, cui fa
15 riferimento l'agenzia delle Entrate Riscossione, di cui disconosce
16 la conformità all'originale, deducendo altresì che, considerate le
17 date di presunta notifica degli stessi, questi, comunque, non
18 sarebbero stati utili per impedire la prescrizione dei tributi iscritti.
19 Per il contribuente, nessuna valenza probatoria avrebbe, poi, la
20 schermata video prodotta, posto che è atto di parte di cui non è
21 dato conoscere l'origine e le modalità di formazione. Per la
22 Commissione tributaria regionale di Reggio Emilia, è pacifico e
23 condivisibile principio di diritto, espresso dalla Cassazione,
24 sentenza n. 2016/6887, quello secondo cui «Né quest'ultima
25 potrebbe fondatamente avvalersi del disposto di cui all'articolo

1 26, quinto comma, del Dpr 602/1973, di cui si lamenta la
2 violazione o falsa applicazione>>. Questa disposizione, nello
3 stabilire che l'agente della Riscossione deve conservare per
4 cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione
5 dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha
6 l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o
7 dell'amministrazione <<non enuclea un'ipotesi di esenzione,
8 oltre il quinquennio, dall'onore della prova a vantaggio del
9 concessionario, limitandosi a stabilire che quest'ultimo conservi
10 la prova documentale della cartella notificata a soli fini di
11 esibizione al contribuente o all'Amministrazione. Ciò non toglie
12 che, per le esigenze connaturate al contenzioso giurisdizionale,
13 trovino pieno e continuativo vigore, se necessario, anche oltre i
14 cinque anni, le disposizioni generali sul riparto e sul
15 soddisfacimento dell'onere probatorio, con la conseguenza che il
16 concessionario sarà comunque tenuto, indipendentemente dal
17 suddetto obbligo di conservazione nel quinquennio, a fornire in
18 giudizio la prova della notificazione della cartella: una cosa
19 essendo l'obbligo di conservazione a fini amministrativi,
20 organizzativi ed ispettivi, e tutt'altra l'osservanza dell'articolo
21 2697, Codice civile, non derogato dalla norma speciale>>. Per i
22 giudici di primo grado, si tratta di <<soluzione armonica con
23 quanto più volte affermato, in diversa materia, ma in analoga
24 fattispecie legale di tenuta documentale obbligatoria, in ordine
25 all'obbligo di conservazione decennale delle scritture contabili,

1 ex articolo 2220, Codice civile; obbligo non idoneo a sollevare
2 l'imprenditore, successivamente al decorso dei dieci anni,
3 dall'onere della prova posto a suo carico nel giudizio secondo le
4 regole generali (Cassazione 26683/09; 1842/11; 19696/14 ed
5 altre). Sottolinea anche, convincentemente, il Consiglio di Stato,
6 sentenza n. 2015/5410 che: <<Ritiene il Collegio che la
7 disposizione di cui all'articolo 26 citato comporti per il
8 Concessionario un mero obbligo minimo di conservazione delle
9 cartelle per un quinquennio e non un termine massimo di
10 conservazione delle stesse, non potendo, d'altra parte, incidere sul
11 termine decennale di prescrizione ordinaria. Costituisce, infatti,
12 precipuo interesse dell'esattore, nonché preciso onere improntato
13 alla diligenza, conservare, in caso di mancata riscossione dei
14 tributi nel quinquennio e in occasione di rapporti giuridici ancora
15 aperti e non definiti, la copia della cartella oltre i cinque anni, per
16 tutto il periodo in cui il credito portato ad esecuzione non sia
17 stato recuperato, in modo da conservare prova documentale
18 ostensibile, anche a richiesta dei soggetti legittimati, nelle varie
19 fasi di definizione del rapporto, onde poter compiutamente
20 esercitare le prerogative esattoriali>>. Permane, pertanto, in capo
21 all'agente della Riscossione, l'obbligo di conservare gli atti
22 relativi alle pretese esattoriali, tra i quali assume rilievo principale
23 la cartella di pagamento, con conseguente obbligo di ostensione
24 alla richiesta del contribuente, che solo in tal modo, non essendo
25 trascorso il periodo decennale di prescrizione, potrà esercitare gli

1 strumenti di tutela messi a disposizione dall'ordinamento>>. Per i
2 giudici di primo grado, <<può dunque concludersi sul punto che
3 l'intimata Agenzia non abbia adempiuto all'onere, che le
4 incombeva, di produrre copia delle cartelle impugnate
5 debitamente notificate; assume per altro la stessa che la ricorrente
6 avrebbe avuto, comunque, conoscenza della loro esistenza da altri
7 atti, di cui, copie prodotti in atti, che le sarebbero stati
8 debitamente notificati e che le presupponevano e le richiamavano
9 espressamente; con onere, dunque, di gravare tali atti; la
10 ricorrente in sede di gravame, costantemente disconosce ex
11 articolo 2712 e 2718 codice civile la conformità degli stessi agli
12 originali; è condivisibile principio di diritto quello secondo cui "il
13 disconoscimento della conformità di una copia fotostatica
14 all'originale di una scrittura non ha gli stessi effetti del
15 disconoscimento previsto dall'articolo 215, comma 2, codice
16 procedura civile, perché mentre quest'ultimo, in mancanza di
17 richiesta di verifica e di esito positivo di questa, preclude
18 l'utilizzazione della scrittura, il primo non impedisce che il
19 giudice possa accertare la conformità all'originale anche
20 attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni". Ne
21 consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia
22 fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il
23 documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della
24 copia all'originale, tuttavia non vincola il giudice all'avvenuto
25 disconoscimento della riproduzione, potendo egli apprezzarne

1 l'efficacia rappresentativa>>. (Sezione 5, Ordinanza n. 12737 del
2 23 maggio 2018, Rv 648402-01). Peraltro, nel fascicolo in
3 possesso dei giudici di primo grado, non esiste un'espressa
4 controdeduzione dell'intimata agenzia delle Entrate avverso la
5 deduzione di non conformità delle copie prodotte degli originali;
6 va conseguentemente affermato che, in carenza di una tale "presa
7 di posizione", questo Giudice è esentato dall'applicare alla
8 fattispecie concreta dedotta in giudizio il principio secondo cui
9 <<in tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'articolo 22,
10 comma 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992, la produzione,
11 da parte del ricorrente, di documenti in copia fotostatica
12 costituisce modalità idonea per introdurre la prova nel processo,
13 atteso che, in virtù dell'articolo 2712 codice civile, è onere
14 dell'Amministrazione finanziaria contestarne la conformità
15 all'originale, a fronte della quale il giudice è tenuto a disporre la
16 produzione del documento in originale ex articolo 22, comma 5,
17 del detto decreto>> (Sezione 5, Sentenza n. 11435 dell'11
18 maggio 2018, Rv 648072-02). Per i giudici di primo grado, può
19 dunque affermarsi che la <<Ricorrente non abbia mai avuto
20 legale conoscenza degli atti impugnati né di altri atti che
21 presupponevano e/o richiamavano; del tutto priva di valore
22 probatorio è, poi, la schermata di ricevuta del pagamento di un
23 acconto su di una cartella stante la forma del tutto anonima del
24 documento>>. In conclusione, la Commissione tributaria
25 provinciale di Reggio Emilia accoglie i ricorsi del contribuente e

1 annulla gli atti impugnati, il cui valore globale è di 14.480.000,00
2 euro. Le spese di giudizio seguono la soccombenza e sono
3 liquidate in 10mila euro, più oneri di legge a contributo unificato
4 tributario, a favore del difensore, ed a carico dell'agenzia delle
5 Entrate Riscossione.
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *La sproporzione tra gli incassi e le spese, con*
2 *dichiarazione di perdite, è un'anomalia in contrasto con*
3 *i criteri di economicità*

4 **Accertamento nuova rendita K.O.**
5 **se l'ufficio non lo "motiva" bene**

6 **Mimma Cocciufa**

7 **Tonino Morina**

8 Capita spesso che l'agenzia del territorio emetta accertamenti,
9 rettificando, di propria iniziativa e senza alcuna giustificazione,
10 la categoria catastale e la rendita degli immobili. I contribuenti, di
11 conseguenza, sono costretti ad aprire un lungo contenzioso, che,
12 per l'ostinazione incomprensibile dell'ufficio, anche se perde in
13 primo e secondo grado, arriva fino alla Cassazione, con
14 conseguente e definitiva bocciatura. Per la Cassazione, sentenza
15 6867/2020, depositata il giorno 11 marzo 2020, devono essere
16 perciò annullate le rettifiche fatte dall'agenzia del territorio senza
17 una valida motivazione. Ecco i fatti.

18 ***I fatti di causa***

19 Con sentenza depositata il 23 ottobre 2017 n. 7574/7/2017, la
20 Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello
21 proposto dall'amministrazione contro la sentenza depositata dalla
22 Commissione tributaria provinciale di Roma il 27 novembre
23 2015, n. 24949/5/2015.

24 Il giudice d'appello rilevava che:

- 25 a) il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso
 di accertamento con il quale l'agenzia del Territorio aveva

1 rettificato il classamento di un immobile compreso in una
2 microzona;

- 3 b) la Commissione di primo grado aveva accolto il ricorso
4 del contribuente per carenza di motivazione dell'avviso di
5 accertamento, che, come già detto, la Commissione
6 tributaria regionale ha rigettato.

7 Contro la sentenza di appello, l'amministrazione proponeva
8 ricorso per Cassazione, affidato ad un unico motivo.

9 ***Ragioni della decisione***

10 Con unico motivo, la ricorrente agenzia del Territorio chiede la
11 riforma della sentenza per avere ritenuto privo di motivazione il
12 riclassamento dell'immobile in relazione al mutamento delle
13 condizioni generali della microzona di appartenenza.

14 Per la Cassazione, il motivo è infondato e, pertanto, va rigettato il
15 ricorso dell'agenzia del Territorio.

16 L'atto tributario del classamento delle unità immobiliari a
17 destinazione ordinaria consiste nel collocare ogni singola unità in
18 una data categoria e in una data classe, in base alle quali
19 attribuire la rendita. Categoria e classe costituiscono quindi due
20 distinti segmenti dell'unitaria operazione del classamento. La
21 categoria catastale viene assegnata sulla base della normale
22 destinazione funzionale dell'unità immobiliare, tenuto conto dei
23 caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini
24 locali, mentre la classe, rappresentativa del livello reddituale
25 ordinario ritraibile nell'ambito del mercato edilizio della

1 microzona, dipende dalla qualità urbana ed ambientale della
2 microzona in cui l'unità è ubicata, nonché dalle caratteristiche
3 edilizie dell'unità stessa e del fabbricato che la comprende.

4 Si precisa che, per qualità urbana della microzona, si intende il
5 livello delle infrastrutture e dei servizi e, per qualità ambientale, il
6 livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e
7 naturalistici anche se determinati dall'attività umana.

8 Per la Cassazione, ai fini della individuazione dell'esatto valore
9 reddituale dell'immobile, indispensabile per l'attribuzione della
10 classe, rileva sia il fattore posizionale, determinato dalla
11 collocazione in una microzona e dalla qualità dei luoghi
12 circostanti, sia il fattore edilizio, desumibile dai parametri
13 distintivi del fabbricato e della singola unità immobiliare, quali
14 dimensione e tipologia, destinazione funzionale, epoca di
15 costruzione, dotazione impiantistica, qualità e stato edilizio,
16 pertinenze comuni ed esclusive, livello di piano.

17 L'atto di classamento va necessariamente motivato e l'obbligo
18 motivazionale deve soddisfare il principio di cui all'articolo 7
19 della legge 27 luglio 2000, n. 12, dello statuto del contribuente,
20 che, a sua volta, richiama l'articolo 3, della legge 7 agosto 1990,
21 n. 241, secondo cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad
22 indicare nei suoi atti <<i presupposti di fatto e le ragioni
23 giuridiche che hanno determinato la decisione
24 dell'amministrazione>>.

1 In tema di estimo catastale, l'obbligo di motivazione a carico
2 dell'Amministrazione finanziaria si atteggia diversamente, a
3 seconda che la stessa operi d'iniziativa o su sollecitazione del
4 contribuente. La costituzione di nuovi immobili avvenuta per
5 edificazione urbana o per una variazione nello stato degli
6 immobili urbani, che influisce sul classamento o sulla consistenza
7 (fusione o frazionamento, cambio di destinazione, nuova
8 distribuzione degli spazi interni, eccetera), deve essere dichiarata
9 in Catasto. La dichiarazione, a carico degli intestatari
10 dell'immobile, avviene con la presentazione all'agenzia del
11 Territorio competente di un atto di aggiornamento predisposto da
12 un professionista tecnico abilitato (architetto, dottori agronomi e
13 forestali, geometri, ingegneri, periti agrari e periti edili), attivando
14 la procedura DOCFA (documento catasto fabbricati). A fronte di
15 queste dichiarazioni, l'ufficio può quindi effettuare i dovuti
16 controlli e attivare eventuali rettifiche d'ufficio, che vanno
17 notificate ai soggetti intestatari.

18 Nell'ipotesi in cui l'avviso di classamento consegua ad
19 un'iniziativa del contribuente, la Cassazione ha più volte ribadito
20 che, in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione
21 della rendita catastale avvenga a seguito della procedura
22 "DOCFA", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è
23 soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della
24 classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal
25 contribuente non siano disattesi dall'ufficio e l'eventuale

1 differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una
2 diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei
3 beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli
4 elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e
5 specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno
6 esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare
7 l'oggetto dell'eventuale contenzioso (Cassazione, sesta sezione,
8 16 giugno 2016, n. 12497; Cassazione, quinta sezione, 23 maggio
9 2018, n. 12777; Cassazione sesta sezione, 7 dicembre 2018, n.
10 31809).

11 L'obbligo di motivazione assume una connotazione più ampia
12 anche quando l'agenzia del Territorio cambia d'ufficio il
13 classamento ad unità immobiliare che ne risulti già munita. In
14 questo caso, la dilatazione della componente motivazionale si
15 giustifica per il fatto che, andando ad incidere su valutazioni che
16 si presumono già verificate in termini di congruità, è necessario
17 mettere in evidenza gli elementi di discontinuità che ne
18 legittimano la variazione. Costituisce, infatti, altro orientamento
19 consolidato quello secondo cui, in tema di estimo catastale,
20 quando procede all'attribuzione d'ufficio di un nuovo
21 classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria,
22 l'agenzia del Territorio, a pena di nullità del provvedimento per
23 difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento è
24 dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare
25 in questione, oppure ad una risistemazione dei parametri relativi

1 alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare. L'agenzia del
2 Territorio dovrà indicare, nel primo caso, le trasformazioni
3 edilizie intervenute, e nel secondo caso l'atto con cui si è
4 provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a
5 seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto
6 urbano. Queste specificazioni e indicazioni, infatti, <<sono
7 necessarie per rendere possibile al contribuente di conoscere i
8 presupposti del riclassamento, di valutare l'opportunità di fare o
9 meno acquiescenza al provvedimento e di approntare le proprie
10 difese con piena cognizione di causa, nonché per impedire
11 all'Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale
12 collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso
13 ragioni diverse rispetto a quelle enunciate>> (tra le tante,
14 Cassazione, sesta sezione, 25 luglio 2012, n. 13174; Cassazione,
15 sesta sezione, 14 novembre 2012, n.19949; Cassazione quinta
16 sezione, 20 settembre 2013, n. 21532; Cassazione, quinta
17 sezione, 30 luglio 2014, n. 17328).

Gli interventi del legislatore

18 Il legislatore è intervenuto più volte in materia, nel tentativo di
19 realizzare una riforma del catasto che consentisse di eliminare, o
20 quanto meno di contenere, la mancanza di uniformità ed equità
21 impositive derivanti dallo squilibrio, per alcuni immobili, tra i
22 valori catastali riferiti ad anni risalenti e i valori di mercato
23 attuali, accresciuti notevolmente dalla collocazione in un mutato
24 sistema economico-culturale dell'assetto urbano.
25

1 Sono stati, dunque, previsti dei meccanismi che consentissero di
2 effettuare, in presenza di specifici presupposti e condizioni, degli
3 interventi correttivi di portata generalizzata, sollecitando in
4 questo modo l'Amministrazione finanziaria a procedere a delle
5 verifiche massive. In relazione al contenuto minimo della
6 motivazione di questi atti di riclassamento, di immobili quindi
7 già muniti di rendita catastale, ma oggetto di rettifica per
8 iniziativa dell'Amministrazione finanziaria, <<questa Corte ha
9 posto i seguenti principi: a) se il nuovo classamento è stato
10 adottato, ai sensi dell'articolo 1, comma 335, della legge 30
11 dicembre 2004 n. 311, nell'ambito di una revisione dei parametri
12 catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata
13 dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e
14 valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto
15 nell'insieme delle microzone comunali, l'atto deve indicare la
16 specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo
17 scostamento; b) se la variazione è stata effettuata ai sensi
18 dell'articolo 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004 n. 311,
19 in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unità
20 immobiliare, l'atto deve recare l'analitica indicazione di tali
21 trasformazioni; c) nell'ipotesi di riclassificazione avvenuta ai
22 sensi dell'articolo 3, comma 58, della legge 23 dicembre 1996, n.
23 662, l'atto deve precisare a quale presupposto, il non
24 aggiornamento del classamento ovvero la palese incongruità
25 rispetto a fabbricati similari, la modifica debba essere associata,

1 specificamente individuando, nella seconda ipotesi, i fabbricati, il
2 loro classamento e le caratteristiche analoghe che li renderebbero
3 simili all'unità immobiliare oggetto di riclassamento>> (tra le
4 tante, Cassazione, seta sezione, 13 novembre 2012, n.19820;
5 Cassazione, sesta sezione, 8 marzo 2013, n. 5784; Cassazione,
6 sesta sezione, 6 maggio 2013, n. 10489; Cassazione, quinta
7 sezione, 16 gennaio 2015, n. 697).

8 Giova anche evidenziare che la motivazione dell'atto di
9 "riclassamento" non può essere integrata dall'Amministrazione
10 finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (da
11 ultime: Cassazione, sesta sezione, 21 maggio 2018, n.12400;
12 Cassazione, quinta sezione, 12 ottobre 2018, n. 25450), né il fatto
13 che il contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese vale a
14 rendere sufficiente la motivazione, al fine di non legittimare un
15 inammissibile giudizio ex post della sufficienza della
16 motivazione, argomentata dalla difesa svolta in concreto dal
17 contribuente, piuttosto che un giudizio ex ante basato sulla
18 rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a
19 consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa.

20 La giurisprudenza di questa Corte ha, infatti, affermato che
21 l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di
22 porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa
23 impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare
24 l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso
25 positivo, di contestare efficacemente se e quanto sia dovuto.

1 Questi elementi conoscitivi devono essere forniti al contribuente,
2 non solo tempestivamente (e cioè inserendoli *ab origine* nel
3 provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di
4 determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un
5 esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (tra le tante,
6 Cassazione, quinta sezione, 26 marzo 2014, n. 7056; Cassazione,
7 quinta sezione, 9 luglio 2014, n. 15633; Cassazione, quinta
8 sezione, 17 ottobre 2014, n. 22003).

9 Tanto premesso, nella specie è pacifico che l'Amministrazione
10 finanziaria abbia proceduto d'ufficio al mutamento di
11 classamento a norma dell'articolo 1, comma 335, della legge 30
12 dicembre 2004, n. 311, nell'ambito di una revisione dei parametri
13 catastali della microzona in cui gli immobili sono situati,
14 giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore
15 di mercato ed il valore catastale in tale microzona rispetto
16 all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone
17 comunali. In queste ipotesi, la ragione giustificativa del
18 mutamento di rendita non è la semplice evoluzione del mercato
19 immobiliare, né la semplice richiesta del Comune, ma
20 l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti
21 nella microzona, attraverso le procedure previste dall'articolo 1,
22 comma 339, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ed elaborate
23 con la determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005 (Gazzetta
24 ufficiale del 18 febbraio 2005 n. 40), cui sono allegate le linee
25 guida definite con il concorso delle autonomie locali. Secondo

1 l'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica
2 23 marzo 1998, n. 138, la microzona è una porzione del territorio
3 comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione,
4 urbanistici, storico-ambientale, socio-economici, nonché nella
5 dotazione dei servizi e infrastrutture urbane; in ciascuna
6 microzona si presume che le unità immobiliari siano uniformi per
7 caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione
8 prevalente. Questo particolare strumento, introdotto con la legge
9 finanziaria 2005, ha già superato il vaglio di legittimità
10 costituzionale; la Corte costituzionale, con la sentenza depositata
11 l'1 dicembre 2017, n. 249, ha, infatti, ritenuto non irragionevole
12 la scelta fatta dal legislatore di consentire una revisione del
13 classamento per microzone, in quanto basata sul dato che la
14 qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare
15 rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere
16 sul valore del bene, tanto che il fattore posizionale già costituisce
17 una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in
18 generale.

19 La modifica del valore degli immobili presenti in una determinata
20 microzona ha una indubbia ricaduta sulla rendita catastale ed il
21 conseguente adeguamento, in presenza di un'accresciuta capacità
22 contributiva, mira ad eliminare la mancanza di uniformità ed
23 equità a livello impositivo.

24 Posta la legittimità dello strumento in generale, se ne impone
25 tuttavia un corretto utilizzo, che a giudizio di questa Corte non

1 può prescindere da un'adeguata valutazione, caso per caso, del
2 singolo immobile, oggetto di riclassificazione. Poiché non è
3 sufficiente il rispetto dei criteri generali previsti dalla norma, ma
4 si chiede che l'attribuzione della nuova rendita venga
5 contestualizzata in riferimento alle singole unità immobiliari,
6 anche gli oneri motivazionali devono adeguarsi ad esigenze di
7 concretezza e di analiticità, senza che possa ritenersi sufficiente
8 una motivazione standardizzata, applicata indistintamente, che si
9 limiti a richiamare i presupposti normativi in modo assertivo.

10 Con riferimento a tale specifica ipotesi, questa Corte ha
11 ripetutamente affermato, in relazione a contenziosi sorti in
12 conseguenza di applicazioni fatte in diversi Comuni, che, in tema
13 di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato
14 adottato a norma dell'articolo 1, comma 335, della legge 30
15 dicembre 2004, n. 311, nell'ambito di una revisione parziale dei
16 parametri della microzona nella quale l'immobile è situato,
17 giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore
18 di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto
19 sussistente nell'insieme delle microzone comunali, non può
20 ritenersi congruamente motivato il provvedimento di
21 riclassamento che faccia esclusivamente riferimento ai suddetti
22 parametri di legge ed ai provvedimenti amministrativi a
23 fondamento del riclassamento, nel momento in cui da questi
24 ultimi non siano evincibili gli elementi (come la qualità urbana
25 del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale

1 della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche
2 edilizie del fabbricato) che, in concreto, hanno inciso sul diverso
3 classamento. Per una corretta e congrua motivazione, l'obbligo
4 motivazionale deve essere assolto in maniera rigorosa in modo
5 che il contribuente sia posto in condizione di conoscere le
6 concrete ragioni che giustificano il provvedimento, avente
7 carattere "diffuso" (tra le tante, Cassazione, sesta sezione, 17
8 febbraio 2015, n. 3156; Cassazione, sesta sezione, 21 giugno
9 2018, n. 3156; Cassazione, sesta sezione, 26 settembre 2018, n.
10 23129; Cassazione, sesta sezione, 2 novembre 2018, n. 28035;
11 Cassazione, sesta sezione, 5 novembre 2018, n. 28076;
12 Cassazione, sesta sezione, 8 aprile 2019, n. 9770).

13 Inoltre, in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento
14 sia stato adottato a norma dell'articolo 1, comma 335, della legge
15 30 dicembre 2004, n. 311, nell'ambito di una revisione parziale
16 dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è
17 situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra
18 il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo
19 rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il
20 provvedimento di riclassamento, dovendo porre il contribuente i
21 grado di conoscere le concrete ragioni che lo giustificano, come
22 evidenziato anche dalla sentenza depositata dalla Corte
23 costituzionale il giorno 1 dicembre 2017, n. 249, deve indicare i
24 motivi per i quali i valori considerati abbiano determinato il
25 suddetto scostamento, facendo riferimento agli atti da cui ha

1 tratto impulso l'accertamento, costituiti dalla richiesta del
2 Comune e dalla determinazione del direttore dell'agenzia del
3 Territorio, nonché ai dati essenziali del procedimento estimativo
4 delineati da tali fonti normative integrative che abbiano inciso sul
5 classamento (così: Cassazione, sesta sezione, 10 dicembre 2018,
6 n. 31829).

7 Per la Cassazione, <<In applicazione dei suindicati principi, che
8 si devono confermare in questa sede, non può dunque ritenersi
9 sufficientemente motivato il provvedimento di diverso
10 classamento che faccia esclusivamente riferimento al suddetto
11 rapporto di scostamento senza esplicitare gli elementi che in
12 concreto lo fanno determinato, che non possono prescindere da
13 quelli indicati dall'articolo 8 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138
14 (qualità urbana ed ambientale della microzona nonché
15 caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la
16 comprende), e ciò al duplice fine di consentire, da un lato, al
17 contribuente di individuare agevolmente il presupposto
18 dell'operata riclassificazione ed approntare le consequenziali
19 difese, e, dall'altro, per delimitare, in riferimento a dette ragioni,
20 l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso
21 all'ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle
22 enunciate nell'atto>> (tra le tante, Cassazione, sesta sezione, 17
23 febbraio 2015, n. 3156; Cassazione, sesta sezione, 21 giugno
24 2018, n. 16378; Cassazione, sesta sezione, 26 settembre 2018, n.
25

1 23129; Cassazione, sesta sezione, 8 aprile 2019, n. 9770;
2 Cassazione, sesta sezione, 23 luglio 2019, n. 19810).

3 In particolare, non può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento
4 alla microzona ed alle sue caratteristiche come indistintamente
5 individuate, quale nella specie <<la presenza di numerose vie di
6 interesse commerciale, di strutture di aggregazione socio-
7 culturale e di servizi pubblici di forte richiamo attrattivo, nonché
8 di sedi di rappresentanza diplomatica>>.

9 ***Il cambiamento della categoria***

10 Per i giudici di legittimità, sia per i casi in cui è disposto un
11 mutamento di categoria dell'immobile, perché la semplice
12 collocazione nella microzona non incide sulla destinazione
13 funzionale dell'immobile che condiziona l'attribuzione della
14 categoria, sia per i cambiamenti di classe, le caratteristiche
15 generali vanno sempre individuate in concreto, in riferimento alla
16 specifica porzione di territorio in cui si inserisce la revisione,
17 individuando gli effettivi interventi urbanistici e le attività
18 realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli
19 immobili della zona. Oltre al fattore posizionale, ai fini valutativi,
20 rileva anche il fattore edilizio, per cui non è possibile prescindere
21 dalle caratteristiche edilizie specifiche della singola unità e del
22 fabbricato che la comprende (l'esposizione, il grado di rifinitura,
23 lo stato di conservazione, l'anno di costruzione, eccetera), non
24 essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona
25 abbiano necessariamente la stessa classe.

1 Su quest'ultimo punto, va dunque disatteso altro precedente
2 rimasto isolato (Cassazione, quinta sezione, 19 ottobre 2016, n.
3 21176), secondo cui la revisione del classamento ex articolo 1,
4 comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, non deve
5 ritenersi condizionata alle specifiche tecniche dell'unità
6 immobiliare, bensì esclusivamente ai parametri relativi alla
7 microzona di appartenenza, salva la possibilità di prova contraria.
8 La soluzione interpretativa che privilegia una maggiore
9 estensione degli obblighi motivazionali risulta, infatti, l'unica
10 adeguata alle successive indicazioni interpretative fornite dalla
11 Corte costituzionale che, con la richiamata pronuncia n. 249 del
12 2017, se da un lato ha affermato che «la scelta fatta dal
13 legislatore con il censurato comma 335 (articolo 1, della legge n.
14 311 del 2004) non presenta profili di irragionevolezza, (in
15 quanto) la decisione di operare una revisione del classamento per
16 microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di
17 appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente
18 fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene», nello
19 stesso tempo ha evidenziato che «la natura e le modalità
20 dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito
21 agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata
22 microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola
23 unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del
24 carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera
25 rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di

1 conoscere le concrete ragioni che giustificano il
2 provvedimento>>.

3 Il Giudice delle leggi ha così individuato nell'obbligo di
4 motivazione rigorosa un elemento dirimente e qualificante ai fini
5 della legittimità dell'operazione dal carattere "diffuso",
6 escludendo che tale legittimità potesse affermarsi in via
7 presuntiva; tale requisito va, dunque, soddisfatto all'inizio, e
8 senza che sia sufficiente la mera possibilità del contribuente di
9 fornire prova contraria in sede contenziosa.

Il principio di diritto

10 Per la Cassazione, va pertanto enunciato il seguente principio di
11 diritto: <<In tema di estimo catastale, il nuovo classamento
12 adottato ai sensi dell'articolo 1, comma 335, della legge 30
13 dicembre 2004, n. 311, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre
14 a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il
15 significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed
16 il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente
17 nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti
18 amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di
19 evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli
20 indicati dall'articolo 8 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138 (quali la
21 qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la
22 qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le
23 caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità
24 immobiliare) che, in concreto, hanno inciso sul diverso
25

1 classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le
2 ragioni che giustificano il singolo provvedimento di cui è
3 destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione
4 a carattere diffuso>>.

5 Per i giudici di legittimità, la Commissione tributaria regionale si
6 è uniformata al predetto principio in quanto ha ritenuto
7 immotivato un atto basato esclusivamente sulla revisione
8 generalizzata del classamento degli immobili compresi in una
9 medesima microzona, e sul riferimento ad immobili simili non
10 per caratteristiche catastali, ma per semplice collocazione nella
11 stessa zona, in mancanza di qualsiasi specificazione in ordine ai
12 vantaggi ritraibili concretamente dall'immobile interessato.

13 In conclusione, la Cassazione rigetta il ricorso dell'agenzia delle
14 Entrate che, come si è detto, dopo avere subito due bocciature, in
15 primo e secondo grado, ha ostinatamente proseguito il ricorso
16 fino alla Cassazione.

17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *La notifica irregolare degli atti fa perdere i soldi al Fisco*
2 *che deve anche pagare le spese di giudizio al*
3 *contribuente*

4 ***Cartella nulla se l'atto che la precede***
5 ***non è a conoscenza del contribuente***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 Gli atti del Fisco devono essere notificati a “regola d’arte”. La
9 notifica irregolare degli atti fa perdere i soldi al Fisco che deve
10 anche pagare le spese di giudizio al contribuente. Per la
11 Cassazione, ordinanza 7388/2020, deposita il 17 marzo 2020, nel
12 caso in cui l’atto che precede la cartella è stato irregolarmente
13 notificato, va annullata la richiesta di pagamento. Ecco i fatti.

14 ***I fatti di causa***

15 La Commissione tributaria regionale della Puglia, con sentenza
16 25 luglio 2013, n. 168, riteneva che, al contrario di quanto
17 sostenuto dal contribuente a sostegno del ricorso contro una
18 cartella di pagamento notificata dall’agenzia delle Entrate,
19 direzione provinciale di Taranto, l’avvenuta notificazione del
20 precedente avviso di liquidazione d’imposta fosse certa alla luce,
21 da un lato, della relata nella quale l’ufficiale notificatore aveva
22 scritto di essersi recato presso l’indirizzo di residenza della
23 destinataria, di averne constatata l’irreperibilità e di avere
24 provveduto <<mediante l’articolo 140 del codice di procedura
25 civile e avvisata mediante raccomandata A.R. e avviso appeso
alla porta come legge>>, dall’altro lato, dell’avviso di
ricevimento della raccomandata informativa che conteneva la

1 data di spedizione e il timbro dell'ufficio postale di partenza,
2 senza che rilevasse l'assenza del medesimo avviso di ricevimento
3 della firma dell'ufficiale postale e della firma del contribuente.

Il ricorso in Cassazione

4 Contro la sentenza della Commissione tributaria regionale, il
5 contribuente ricorre per Cassazione con tre motivi, lamentando la
6 violazione dell'articolo 140 codice procedura civile <<per avere
7 la commissione tributaria regionale ritenuto che la notifica si
8 fosse perfezionata laddove invece sarebbe stato corretto ritenere il
9 contrario dato che nella relata era evidenziato il compimento di
10 solo due delle tre formalità previste dal suddetto articolo
11 (affissione "dell'avviso" alla porta della casa e invio della
12 raccomandata informativa, non anche avvenuto deposito dell'atto
13 da notificare presso la casa comunale) e che l'avviso della
14 raccomandata informativa non recava la firma né l'indirizzo della
15 destinataria né la data di consegna dell'atto né il timbro postale
16 con la data di consegna>>.

17 Per i giudici di legittimità, il ricorso è fondato. L'articolo 140
18 codice procedura civile stabilisce: <<Se non è possibile eseguire
19 la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle
20 persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario
21 deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione
22 deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e
23 sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del
24
25

1 destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di
2 ricevimento>>.

3 Questa Corte, con ordinanza n. 5077 del 21 febbraio 2019, ha
4 statuito che <<In tema di notificazione a mezzo posta, la prova
5 del perfezionamento del procedimento notificatorio nel caso di
6 irreperibilità relativa al destinatario deve avvenire, in base ad
7 un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 8
8 della legge n. 890 del 1982, attraverso l'esibizione in giudizio
9 dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la
10 comunicazione di avvenuto deposito, cosiddetto C.A.D., in
11 quanto solo l'esame di detto avviso consente di verificare che il
12 destinatario abbia avuto effettiva conoscenza del deposito
13 dell'atto presso l'ufficio postale e che ne sia stato pertanto
14 tutelato il diritto di difesa>>.

15 Con sentenza n. 2959/2012, alla quale ha fatto seguito
16 l'ordinanza n. 32201 del 12 dicembre 2018, è stato altresì
17 affermato che <<nella notificazione nei confronti di destinatario
18 irreperibile, ai sensi dell'articolo 140, codice procedura civile,
19 non occorre che dall'avviso di ricevimento della raccomandata
20 informativa del deposito dell'atto presso l'ufficio comunale, che
21 va allegato all'atto notificato, risulti precisamente documentata
22 l'effettiva consegna della raccomandata, ovvero l'infruttuoso
23 decorso del termine di giacenza presso l'ufficio postale, né, che,
24 in definitiva, detto avviso contenga, a pena di nullità dell'intero
25 procedimento notificatorio, tutte le annotazioni prescritte in caso

1 di notificazione effettuata a mezzo del servizio postale, dovendo
2 piuttosto da esso risultare, a seguito della sentenza della Corte
3 costituzionale n. 3 del 2010, il trasferimento, il decesso del
4 destinatario o altro fatto impeditivo (non della conoscenza
5 effettiva, ma) della conoscibilità dell'avviso stesso>>>.

6 Nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale della
7 Puglia, ha ritenuto valida la notifica del provvedimento sotteso
8 alla cartella di pagamento impugnata, malgrado risultasse provato
9 solo l'invio della raccomandata informativa e malgrado l'avviso
10 di ricevimento della raccomandata informativa non recasse la
11 sottoscrizione del contribuente destinatario. Di conseguenza, la
12 sentenza impugnata deve essere cassata con accoglimento del
13 ricorso del contribuente e condanna dell'agenzia delle Entrate a
14 pagare al contribuente le spese del giudizio di legittimità,
15 liquidate in 1.400,00 euro, più spese forfettarie e accessori di
16 legge.

17 In conclusione, l'errore nella notifica dell'atto che precede la
18 cartella di pagamento, cosiddetto atto prodromico, fa perdere i
19 soldi al Fisco che è anche condannato a pagare le spese di
20 giudizio.
21
22
23
24
25

1 *Il saldo negativo fa presumere ricavi non contabilizzati*
2 *in misura almeno pari al disavanzo*

3 ***La cassa negativa giustifica***
4 ***l'accertamento del Fisco***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Il conto cassa in “rosso” significa che i costi sono d'importo
8 superiore ai ricavi registrati. Ma senza soldi in cassa non si può
9 pagare nulla. Il conto cassa negativo, oltre a costituire
10 un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non
11 contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo ingiustificato.
12 L'anomalia contabile è palese perché, se non ci sono soldi in
13 cassa, è impossibile pagare i costi. Di conseguenza, i casi sono
14 due: o si tratta di un errore di imputazione al conto cassa in
15 luogo, ad esempio, del conto banca o altro conto, o si tratta di
16 ricavi “dimenticati” e non contabilizzati. Per la Cassazione,
17 ordinanza 7538/20, depositata il 26 marzo 2020, deve essere
18 quindi accolto il ricorso principale dell'agenzia delle Entrate, con
19 rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio. Ecco i
20 fatti.

21 ***I fatti di causa***

22 L'agenzia delle Entrate ricorre, con due motivi, contro la sentenza
23 della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 162/35/2012,
24 depositata il 24 luglio 2012, di parziale rigetto dell'appello dalla
25 stessa proposto avverso la sentenza n. 174/02/2010 emessa dalla
Commissione tributaria provinciale di Rieti, a seguito

1 dell'impugnazione dell'avviso di accertamento per imposte
2 dirette e Iva con riferimento all'anno 2005. Il recupero a
3 tassazione di cui all'atto impugnato si basa sull'accertamento di
4 maggiori ricavi che l'ufficio ritiene non fatturati né dichiarati.
5 Nel corso dell'anno 2005, infatti, il conto cassa (partito in
6 positivo), per numerosi periodi, presenta un saldo di fine giornata
7 negativo.

Le sentenze di primo e secondo grado

8
9 La sentenza di primo grado, che ritiene i saldi negativi di cassa
10 non suscettibili di essere considerati ricavi non dichiarati, è stata
11 in parte riformata dalla Commissione tributaria regionale. I
12 giudici di secondo grado, in particolare, ritengono applicabile il
13 principio, per il quale, la presenza di un saldo negativo di cassa,
14 implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella
15 degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa
16 presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura
17 almeno pari al disavanzo. Per i giudici di secondo grado <<....le
18 eccezioni sollevate dall'agenzia delle Entrate fanno riferimento a
19 movimentazioni di fondo cassa effettuati nell'ambito della
20 gestione di una società di capitali, certamente diversa rispetto alla
21 gestione di una ditta individuale, come nel caso di specie ove i
22 versamenti e prelevamenti, sono giustificati dalla tipologia
23 dell'attività esercitata, pertanto tenuto conto che il contribuente,
24 frequentemente, per assicurare il normale funzionamento
25 dell'attività, è certamente costretto ad effettuare anticipazioni

1 sulle vincite delle lotterie che gestisce e poi successivamente,
2 riversarle sul conto al momento della restituzione da parte
3 dell'Ente, si ritiene ridurre per questi motivi il reddito accertato
4 induttivamente del 30 per cento>>.

5 Contro la sentenza d'appello, l'agenzia delle Entrate ricorre con
6 due motivi e il contribuente si difende con controricorso, con il
7 quale prospetta anche taluni profili di inammissibilità dei motivi
8 del ricorso principale, proponendo ricorso incidentale fondato su
9 un motivo sostenuto da memoria, con la quale argomenta anche
10 in merito alle doglianze mosse dall'Amministrazione.

Le ragioni della decisione della Cassazione

11 Per la Cassazione, deve essere accolto il ricorso principale
12 dell'agenzia delle Entrate, con assorbimento del ricorso
13 incidentale del contribuente.
14

15 Con il primo motivo del ricorso principale, l'ufficio deduce la
16 violazione e la falsa applicazione degli articoli 39 del Dpr 600 del
17 1973 e 55 del Dpr 633 del 1972, in quanto la Commissione
18 tributaria regionale avrebbe ritenuto non applicabile all'impresa
19 individuale, ma solo con riferimento alla società di capitali, il
20 principio per il quale la sussistenza di un non giustificato saldo
21 negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità
22 superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire
23 un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non
24 contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo.
25

1 Con il secondo motivo del ricorso principale, l'ufficio deduce
2 l'insufficienza motivazionale in ordine alla determinazione della
3 riduzione del reddito accertato induttivamente in ragione del 30
4 per cento.

5 Con il motivo unico del ricorso incidentale proposto dal
6 contribuente, si deduce l'insufficienza motivazionale in ordine
7 alla determinazione della riduzione del reddito accertato
8 induttivamente in ragione solo del 30 per cento.

9 Il ricorso principale ed il ricorso incidentale sono fondati.

10 Circa il primo motivo del ricorso principale, rileva il principio,
11 consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, per il quale, in
12 tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa, la
13 sussistenza di un ingiustificato saldo negativo di cassa, con le
14 voci di spesa d'importo superiore a quella degli incassi registrati,
15 oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza
16 di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo.

17 Per i giudici di legittimità, è appena il caso di aggiungere, proprio
18 circa la fattispecie concreta, che questo principio, diversamente
19 da quanto ritenuto dalla Commissione tributaria regionale, non
20 incontra eccezioni con riferimento alle attività esercitate in forma
21 individuale, trovando fondamento nel principio ragionieristico
22 per il quale la chiusura "in rosso" di un conto cassa significa,
23 senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono di entità
24 superiore a quella degli introiti registrati. Fondati sono anche il
25 secondo motivo del ricorso principale ed il motivo unico del

1 ricorso incidentale con i quali, sostanzialmente, si prospettano
2 vizi di insufficienza motivazionale in quanto la Commissione
3 tributaria regionale ha ritenuto i versamenti ed i prelevamenti
4 giustificati dalla tipologia dell'attività esercitata. La
5 Commissione, in particolare, ha ridotto <<il reddito accertato
6 induttivamente del 30 per cento ... tenuto conto della circostanza
7 per la quale il contribuente frequentemente per assicurare il
8 normale funzionamento dell'attività è certamente costretto ad
9 effettuare anticipazioni sulle vincite delle lotterie che gestisce e
10 poi successivamente riversarle sul conto al momento della
11 restituzione da parte dell'Ente>>. Da questa motivazione, infatti,
12 non emerge l'iter logico-giuridico in ragione del quale i giudici di
13 secondo grado hanno ritenuto giustificati i ripetuti saldi negativi
14 di cassa, e non emergono le prove che fonderebbero
15 l'accertamento dei prelevamenti oltre che l'entità percentuale del
16 reddito accertato induttivamente, individuata dalla Commissione
17 tributaria regionale in ragione del 30 per cento. Per i giudici di
18 legittimità, vanno perciò accolti i ricorsi principale ed
19 incidentale, la sentenza impugnata deve essere cassata, in
20 relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria
21 regionale del Lazio, in diversa composizione, che provvederà
22 anche alla regolazione delle spese del presente giudizio di
23 legittimità.

24 ***Contenzioso senza fine con il rinvio della Cassazione***

1 Si noti che, nel momento in cui la Cassazione emette sentenze
2 con rinvio alla Commissione tributaria Regionale, che dovrebbe
3 uniformarsi ai principi enunciati dalla Cassazione, c'è il rischio
4 che il contenzioso possa durare anche più di 20 anni. Un esempio
5 in questo senso riguarda l'artista Rosario Fiorello, che per i
6 giudici di legittimità, ha diritto al rimborso dell'Irap chiesto per
7 gli anni dal 1998 al 2001. Per la Cassazione, **sentenza**
8 **29863/2017, depositata il 13 dicembre 2017**, deve essere cassata
9 la sentenza 202/2011, della Commissione tributaria regionale di
10 Roma, depositata il 12 ottobre 2011. Il ricorso di Fiorello deve
11 essere perciò accolto, in quanto la motivazione dei giudici di
12 secondo grado si manifesta insufficiente ed incongrua, oltreché
13 "eccentrica", perché si concentra sugli ingenti redditi prodotti.
14 L'ammontare dei redditi prodotti dall'artista sono irrilevanti ai
15 fini Irap.

16 ***Per l'artista Rosario Fiorello 5 gradi di giudizio e non è finita***

17 Il fatto curioso è che la sentenza della Cassazione viene da un
18 precedente rinvio del 2008, sempre della Cassazione, che aveva
19 già accolto il ricorso di Fiorello, con rinvio alla Commissione
20 tributaria regionale del Lazio, che si sarebbe dovuta uniformare ai
21 principi espressi dai giudici di legittimità. Nel 2011, la
22 Commissione tributaria Regionale del Lazio, invece di
23 uniformarsi ai principi enunciati dalla Cassazione, accoglie
24 l'appello dell'ufficio e nega il rimborso dell'Irap. Altro giro, altra
25 corsa, con il ricorso di Fiorello alla Cassazione che, nuovamente,

1 accoglie il ricorso. Come si legge alla fine della sentenza della
2 Cassazione depositata il 13 dicembre 2017, il ricorso è stato
3 accolto, con rinvio ai giudici di secondo grado <<in diversa
4 composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del
5 giudizio di legittimità>>. Sarà perciò una diversa composizione
6 dei giudici della Commissione tributaria Regionale del Lazio, che
7 dovrebbe uniformarsi ai principi della Cassazione. In pratica:

8 • a seguito di ricorso contro il diniego del rimborso Irap degli
9 anni dal 1998 al 2001, i giudici di primo grado avevano accolto il
10 ricorso di Fiorello;

11 • nel 2005, i giudici di secondo grado accolgono invece
12 l'appello dell'ufficio, negando il rimborso a Fiorello;

13 • nel 2008, la Cassazione accoglie il rimborso di Fiorello, con
14 rinvio alla Commissione tributaria Regionale, che si sarebbe
15 dovuta uniformare ai principi dei giudici di legittimità;

16 • nel 2011, la Commissione tributaria Regionale, invece,
17 accoglie l'appello dell'ufficio e nega il rimborso a Fiorello, senza
18 cioè uniformarsi ai principi della Cassazione;

19 • nel 2012, Fiorello presenta un nuovo ricorso alla
20 Cassazione;

21 • nel 2017, con sentenza depositata il 13 dicembre 2017, la
22 Cassazione, preso atto che la Commissione tributaria Regionale
23 non si è uniformata ai principi enunciati nella sentenza del 2008,
24
25

1 accoglie il ricorso di Fiorello e <<rinvia alla Commissione
2 tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione, cui
3 domanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di
4 legittimità>>.

5 Al momento, ci sono stati cinque giudizi. Ora, bisognerà
6 aspettare le mosse dell'ufficio e vedere come si pronuncerà la
7 Commissione tributaria Regionale. Se i giudici di secondo grado
8 dovessero uniformarsi ai principi della Cassazione, è possibile un
9 nuovo ricorso in Cassazione da parte dell'ufficio. Se, invece, la
10 Commissione tributaria Regionale dovesse fare quello che hanno
11 fatto i giudici di secondo grado nel 2011, sarà Fiorello a fare un
12 nuovo ricorso in Cassazione. Insomma, il contenzioso è diventato
13 il "gioco dell'oca" e spesso si riparte daccapo. Nel caso specifico,
14 si parla di rimborso Irap delle annualità dal 1998 al 2001. Sono
15 passati più di 20 anni e la parola "fine" non è ancora arrivata.

16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *I giudici di legittimità, sconfessando sentenze della Cassazione a*
2 *sezioni unite, affermano che lo strumento induttivo ha valore di*
3 *presunzione legale*

4 ***La Cassazione “fa rivivere” gli studi di settore***

5 ***Mimma Cocciufa***

6 ***Tonino Morina***

7 Il contenzioso sugli studi di settore non finisce mai. Per la
8 Cassazione, **ordinanza 7540/20, depositata il 26**
9 **marzo 2020**, la determinazione del reddito con l'applicazione
10 degli studi di settore è <<idonea a integrare presunzioni legali che
11 sono, anche da sole, un valido fondamento all'accertamento
12 tributario>>. La nuova ordinanza è in contrasto con le precedenti
13 che si sono susseguite dal 2009 in poi. Affermare, nel 2020, che
14 con gli studi di settore la legge ha previsto una presunzione
15 legale, significa andare contro l'univoco e consolidato
16 orientamento della Suprema Corte di Cassazione, anche a sezioni
17 unite, che ha più volte affermato che gli studi di settore, così
18 come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni
19 semplici. In questo senso, si vedano, tra le tante, le sentenze
20 26635, 26636, 26637 e 26638, della Cassazione a sezioni unite,
21 depositate il 18 dicembre 2009. Ecco i fatti, di cui alla richiamata
22 ordinanza 7540/20.

23 ***Fatti di causa***

24

25

1 L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Caserta, ricorre
2 contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della
3 Campania, n. 74/49/2012, depositata il 7 marzo 2012.

4 L'ufficio ricorre, con due motivi, per il rigetto della sentenza n.
5 404/09/2009 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di
6 Caserta che, a sua volta, aveva accolto il ricorso del contribuente
7 contro l'avviso di accertamento con il quale vennero recuperati a
8 tassazione, ai fini Iva, Irap e imposte dirette, maggiori ricavi in
9 applicazione agli studi di settore. La Commissione regionale,
10 facendo riferimento dichiaratamente alla giurisprudenza di
11 legittimità in materia, ritenne nella specie <<non applicabili i
12 coefficienti parametrici>> in quanto non in <<presenza di
13 scostamenti rilevanti>> e non congruamente motivato l'atto
14 impositivo, in quanto facente riferimento agli studi di settore e
15 non alle specifiche risultanze dell'istruttoria. Insomma, due gradi
16 di giudizio entrambi favorevoli al contribuente.

Ragioni della decisione

17
18
19 Per la Cassazione, invece, il ricorso dell'agenzia delle Entrate
20 merita accoglimento. I due motivi del ricorso sono suscettibili di
21 trattazione congiunta, in ragione della connessione delle questioni
22 inerenti i relativi oggetti.

23 Con il primo motivo, l'ufficio prospetta la non corretta
24 applicazione dei principi sanciti dalle Sezioni unite della
25 Cassazione e posti alla base del ricorso contro la sentenza

1 impugnata, oltre a prospettare una motivazione incompleta e
2 generica.

3 Con il secondo motivo, l'ufficio deduce inoltre il difetto di
4 motivazione circa la non ritenuta gravità delle incongruenze,
5 laddove, invece, l'agenzia delle Entrate avrebbe argomentato non
6 solo sugli studi di settore, ma anche in forza dell'antieconomicità
7 dell'attività imprenditoriale. Per la Cassazione entrambi i motivi
8 sono fondati. In merito, si evidenzia che <<le sezioni unite di
9 questa Corte, (*ex purimis*, Cassazione, sezioni unite, 18 dicembre
10 2009, n. 26635) hanno aderito all'impostazione secondo cui, in
11 tema di accertamento delle imposte sui redditi, le risultanze degli
12 studi di settore (come i parametri previsti dall'articolo 3, commi
13 da 181 a 187 della Legge 549/1995) non costituiscono atto
14 concreto noto e certo, specificamente inerente al contribuente,
15 suscettibile di evidenziare in termini di rilevante probabilità
16 l'entità del suo reddito, ma rappresentano la risultante
17 dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali
18 acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative
19 dichiarazioni>>. Per i giudici di legittimità, gli <<studi rivelano
20 valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il
21 presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'ufficio
22 dell'accertamento analitico induttivo ex articolo 39, comma 1,
23 lettera d), del Decreto del Presidente della Repubblica 600/1973,
24 ma, ove siano contestati sulla base di allegazioni specifiche, sono
25 inidonei a sopportare l'accertamento medesimo, se non confortati

1 da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa
2 che devono essere provati e non semplicemente enunciati nella
3 motivazione dell'accertamento>>>.

4 Più specificamente, le sezioni unite hanno affermato il principio
5 per il quale <<la procedura di accertamento tributario
6 standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi
7 di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui
8 gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo
9 scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé
10 considerati (meri strumenti di ricostruzione per elaborazione
11 statistica di normale redditività), ma nasce solo in esito al
12 contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità
13 dell'accertamento, con il contribuente.....Quest'ultimo ha l'onere
14 di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la
15 sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione
16 dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli
17 *standards* o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo
18 di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di
19 accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma
20 deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in
21 concreto dello *standard* prescelto e con le ragioni per le quali
22 sono state disattese le contestazioni sollevate dal
23 contribuente.....L'esito del contraddittorio, tuttavia, non
24 condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice
25 tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli

1 *standards* al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore,
2 quanto la controprova offerta dal contribuente il quale, al
3 riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del
4 procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà,
5 incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia
6 risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa,
7 restando inerte.....>>.

8 In questo ultimo caso, tuttavia, il contribuente <<assume le
9 conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'ufficio
10 può motivare l'accertamento sulla base della sola applicazione
11 degli *standards*, dando conto dell'impossibilità di costituire il
12 contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed
13 il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta
14 all'invito>> (per l'enunciazione ed applicazione del principio in
15 fattispecie non molto dissimile dalla presente, si veda Cassazione
16 sezione 5, 17 febbraio 2011, n. 3923, in motivazione). Per la
17 Cassazione, la sentenza di secondo grado non è "motivata".

18 Per i giudici di legittimità, la sentenza impugnata dall'ufficio si
19 rileva, per i profili in esame, censurabile per avere, in difformità
20 dai principi sopra richiamati, disconosciuto la legittimità
21 all'accertamento, sotto il profilo motivazionale, senza neanche
22 avere fatto riferimento alla risposta del contribuente in sede di
23 interpello oltre che alle specifiche contestazioni mosse dallo
24 stesso in giudizio. La sentenza della Commissione tributaria
25 regionale è sbagliata anche per difetto di motivazione in merito

1 alla mancata considerazione della dedotta antieconomicità, posta
2 dall'agenzia delle Entrate ad ulteriore fondamento
3 dell'accertamento basato su studi di settore.

4 Per la Cassazione, con particolare riferimento all'importanza del
5 contraddittorio con il contribuente, che non traspare dalla
6 sentenza impugnata, <<questa Corte ha già chiarito che, in tema
7 di reddito d'impresa, qualora il contribuente, regolarmente
8 invitato, non si avvalga della facoltà di prendere parte al
9 contraddittorio precontenzioso, l'Amministrazione finanziaria
10 può fondere il proprio accertamento anche esclusivamente sulle
11 risultanze del confronto tra il reddito dichiarato e quello calcolato
12 facendo applicazione degli studi di settore, salvo il diritto del
13 contribuente di allegare e provare in sede contenziosa, anche per
14 la prima volta, elementi idonei a vincere le presunzioni su cui
15 l'accertamento tributario si fonda (Cassazione sezione 5, 30
16 settembre 2019, n.24330, Rv 655485). La determinazione del
17 reddito mediante l'applicazione dei detti studi, a seguito
18 dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, infine, è
19 idonea a integrare presunzioni legali che sono, anche da sole,
20 sufficienti ad assicurare un valido fondamento all'accertamento
21 tributario, ferma restando la possibilità, per il contribuente che vi
22 è sottoposto, di fornire la prova contraria, nella fase
23 amministrativa e anche in sede contenziosa (Cassazione sezione
24 5, 18 settembre 2019, n. 23252, Rv 655077-01)>>.

1 Con queste ultime parole, che il contribuente può <<fornire la
2 prova contraria>>, è evidente che i giudici di legittimità ignorano
3 le modalità con le quali si fanno i contraddittori fra uffici e
4 contribuenti. Gli uffici che amano “la lite”, non prendono mai in
5 considerazione “le prove” fornite dal contribuente, perché, per
6 loro, “è così e basta”! Al contribuente-suddito non resta che il
7 contenzioso, che, come dimostra il caso in esame, dopo due esiti
8 favorevoli al contribuente, in primo e secondo grado, la
9 Cassazione capovolge la sentenza di secondo grado, ma non
10 decide, perché rinvia il tutto ad un’altra sezione della
11 Commissione tributaria regionale. Infatti, la Cassazione accoglie
12 il ricorso dell’ufficio, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla
13 Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa
14 composizione, che provvederà anche alla regolazione delle spese
15 del presente giudizio di legittimità. Insomma, si riparte dal
16 secondo grado, con ciò confermando che il contenzioso è
17 diventato sempre di più un odioso “gioco dell’oca”.

18
19
20
21
22
23
24
25

1 *Per contestare le presunte “operazioni inesistenti” e negare la*
2 *detrazione dell’Iva e la deduzione dei costi, il Fisco deve fornire*
3 *la prova che la transazione commerciale non è mai stata posta*
4 *in essere, o non si è realizzata tra i soggetti indicati nelle fatture*

5 ***Frodi carosello: la dimostrazione***
6 ***è a carico dell’ufficio impositore***

7 ***Mimma Cocciufa***

8 ***Tonino Morina***

9 ***Per contestare le presunte “operazioni***
10 ***inesistenti” e negare la detrazione dell’Iva e la***
11 ***deduzione dei costi, l’agenzia delle Entrate deve***
12 ***fornire la prova che la transazione commerciale***
13 ***non è mai stata posta in essere, o non è stata***
14 ***posta in essere tra i soggetti indicati nelle***
15 ***fatture.*** In mancanza di queste “prove”, per la Cassazione,
16 sentenza 7647/20, depositata il 2 aprile 2020, deve essere perciò
17 accolto il ricorso del contribuente. Il fatto curioso è che la
18 sentenza dei giudici di legittimità, nonostante abbia accolto il
19 ricorso del contribuente, rinvia la causa alla Commissione
20 tributaria regionale della Toscana. Ed è il secondo rinvio che fa la
21 Cassazione, dopo 8 anni dal primo, di cui alla sentenza
22 15741/2012. Con un ulteriore paradosso, e cioè che in occasione
23 del primo rinvio, la Cassazione aveva invece accolto il ricorso
24 dell’agenzia delle Entrate. Insomma, dopo 5 gradi di giudizio,
25 una lite relativa all’anno 2000, “ritorna” per la seconda volta alla

1 Commissione tributaria regionale e non si sa ancora quando
2 finirà. Ecco i fatti.

3 ***I fatti di causa***

4 Con distinti avvisi di accertamento, l'agenzia delle Entrate,
5 basandosi su un processo verbale di constatazione della Guardia
6 di finanza, recuperava a tassazione l'Iva assolta sugli acquisti di
7 una società, relativamente all'anno d'imposta 2000, ritenendo
8 trattarsi di operazioni soggettivamente inesistenti, poste in essere
9 da società costituite al solo scopo di frodare l'Iva, interponendosi
10 tra i reali fornitori e gli acquirenti nazionali.

11 Il ricorso proposto dalla società veniva integralmente accolto
12 dalla Commissione tributaria provinciale. L'agenzia delle Entrate
13 impugnava tale pronuncia davanti alla Commissione tributaria
14 regionale che, a sua volta, confermava la sentenza appellata.

15 La Cassazione, con sentenza n. 15741/2012, accoglieva il ricorso
16 in Cassazione proposto dall'agenzia delle Entrate contro la
17 sentenza della Commissione tributaria regionale, rinviando la
18 causa al giudice di secondo grado.

19 A seguito di riassunzione da parte della società, il giudizio veniva
20 definito dalla Commissione tributaria regionale della Toscana
21 che, con la sentenza n. 1148/1/14, depositata il 5 giugno 2014,
22 accoglieva l'appello a suo tempo proposto dall'agenzia delle
23 Entrate.

24 Per la Commissione tributaria regionale, la pretesa impositiva
25 dell'ufficio si fondava su elementi indiziari conducenti e

1 comprovati, tali da attestare, inequivocabilmente, l'assenza di
2 buona fede in capo al contribuente; in particolare, i giudici di
3 secondo grado ritenevano che la sussistenza di indizi gravi fosse
4 stata, inequivocabilmente, acclarata.

5 Contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della
6 Toscana, affidandosi a quattro motivi, la società presenta ricorso
7 per Cassazione. L'agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

8 ***Ragioni della decisione***

9 Con il primo motivo, la società denuncia la nullità della sentenza
10 perché fornita di motivazione apparente. Con il secondo motivo,
11 viene denunciata la nullità della sentenza perché resa in
12 violazione del "*decisum*" della sentenza rescindente, nonché dei
13 principi generali in materia di rinvio. Con il terzo motivo, la
14 società lamenta l'omesso esame dei fatti decisivi per il giudizio
15 oggetto di discussione tra le parti, "sintomatici" della buona fede
16 della società:

- 17 1. insussistenza di vantaggi economici derivanti dagli acquisti
18 contestati, in quanto avvenuti a prezzi di mercato;
- 19 2. fatti attestanti un'effettiva organizzazione aziendale in capo
20 ad alcune delle presunte "cartiere";
- 21 3. abitudine dei modi di acquisto, trasporto e pagamento
22 ritenuti "anomali" dall'agenzia delle Entrate pure nei
23 rapporti della società con fornitori estranei agli addebiti
24 erariali.
25

1 Con il quarto motivo, la società denuncia la violazione e/o la falsa
2 applicazione dell'articolo 2729 del codice civile e dei principi
3 generali in materia di prova per presunzioni semplici, nonché dei
4 principi di non contestazione e di valutazione delle prove secondo
5 il libero convincimento del giudice, nonché dell'onere della prova
6 a norma dell'articolo 2697 del codice civile.

7 Per la Cassazione, il ricorso è fondato entro i termini di seguito
8 indicati. Va, innanzitutto, disatteso il primo motivo concernente
9 la prospettata motivazione apparente della sentenza impugnata.
10 Nel caso in esame, non è ravvisabile la carenza assoluta del
11 requisito motivazionale, atteso che, anche se in modo sintetico, la
12 Commissione tributaria regionale ha comunque individuato gli
13 elementi dai quali ha rilevato il carattere fittizio delle società
14 fornitrici: mancanza di una propria struttura commerciale e di
15 una effettiva organizzazione aziendale; presenza di veri
16 prestanome dei loro rappresentanti; modalità anomale dei rapporti
17 di acquisto intrattenuti con esse dalla società con particolare
18 riferimento ai trasferimenti delle merci e ai pagamenti; il contesto
19 in cui le transazioni si collocavano, caratterizzato dal sistematico
20 ricorso all'evasione fiscale; le specifiche risultanze dell'indagine
21 penale, con richiamo implicito "per relationem", alla sentenza
22 rescindente di questa Corte.

23 Per la Cassazione, vanno congiuntamente esaminati il secondo ed
24 il terzo motivo in quanto strettamente connessi, avendo entrambi
25 problematiche comuni, attinenti la prova della partecipazione o

1 almeno della consapevolezza, in capo alla società ricorrente, delle
2 condotte fraudolente poste in essere dai propri fornitori, e la
3 correlata questione concernente l'ambito motivazionale fissato
4 nella pronuncia rescindente.

5 I motivi di gravame sono fondati entro i termini, di seguito
6 indicati.

7 Secondo il principio già più volte affermato nella giurisprudenza
8 della Cassazione, qualora l'amministrazione finanziaria contesti
9 al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini Iva e di
10 deduzione dei costi ai fini delle imposte dirette, in quanto relative
11 ad operazioni inesistenti, spetta all'ufficio fornire la prova che
12 l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata
13 posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti
14 indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui
15 quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza,
16 ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte
17 del cessionario/committente che richiede la detrazione. E' invece
18 onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della
19 detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza
20 di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta,
21 non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle
22 scritture o le evidenze contabili per pagamenti, in quanto si tratta
23 di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cassazione n.
24 967/2016 – Cassazione n. 428/2015 – Cassazione n.
25 28683/2015).

1 Su questo tema, la Corte europea ha più volte ribadito che se,
2 tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente
3 della fattura o, comunque, a monte dell'operazione dedotta a
4 fondamento del diritto alla detrazione, tale operazione è
5 considerata come non effettivamente realizzata,
6 l'amministrazione finanziaria deve dimostrare, alla luce di
7 elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della
8 prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal
9 destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto
10 passivo Iva in capo al fatturante o la disponibilità dei beni di cui
11 trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o
12 avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro
13 di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto; circostanza,
14 questa, che, secondo la Corte di Lussemburgo, spetta al giudice
15 del rinvio verificare (Corte di giustizia 6 dicembre 2012 – 31
16 gennaio 2013).

17 In proposito, la Corte di giustizia ha chiarito che <<le
18 disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del
19 17 maggio 1997, in materia di armonizzazione delle legislazioni
20 degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari
21 (Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile
22 uniforme, come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del
23 Consiglio del 7 maggio 2002), devono essere interpretate nel
24 senso che esse ostano ad una normativa nazionale....che neghi ad
25 un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore

1 aggiunto dovuta o assoluta per beni che gli sono stati ceduti sulla
2 base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che
3 deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale
4 normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile
5 identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si
6 dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal
7 soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale
8 soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta
9 cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore
10 aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare>>
11 (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14).

12 La giurisprudenza della Corte (Cassazione n. 30148/17,
13 Cassazione n. 967/16, Cassazione n. 20059/14) <<ha rimarcato,
14 al riguardo, che, tuttavia, continua a prospettarsi un obbligo di
15 verifica in capo al cessionario/committente a fronte di indizi che
16 gli consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di
17 evasione; indizi, che devono essere allegati e provati
18 dall'Amministrazione in base ad elementi oggettivi, anche
19 presuntivi.

20 Sotto questo profilo era stata già affermata la possibilità di
21 valorizzare nel quadro probatorio, anche indiziario, che deve
22 essere fornito dall'Amministrazione anche in merito alla
23 presumibile assenza di buona fede del cessionario o committente:

- 24 a) la circostanza che la prestazione non sia stata effettivamente
25 resa dal fatturante, perché sfornito della, sia pur minima,

1 dotazione personale e strumentale adeguata alla sua
2 esecuzione (Cassazione n. 5912/2010, Corte giustizia 13
3 febbraio 2014, causa C-18/13);

4 b) l'immediatezza dei rapporti (cedente /prestatore fatturante
5 interposto e cessionario/committente), a fronte di una
6 conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività
7 economica e ad una non corrispondenza tra i cedenti e la
8 società coinvolta nell'operazione (Cassazione n. 6229/2013,
9 Cassazione n. 25778/2014);

10 c) l'instaurazione di rapporti diretti tra il cedente /prestatore
11 effettivo interponente ed il cessionario/committente>>.

12 Questi elementi di fatto, sintomatici, sono, quindi,
13 potenzialmente idonei a consentire al cessionario o committente
14 di rendersi conto o, almeno, di sospettare l'esistenza di
15 irregolarità o di evasione.

16 Di conseguenza, in presenza di siffatti elementi, deve essere il
17 contribuente a dovere provare, in applicazione di principi ordinari
18 sull'onere della prova vigenti nel nostro ordinamento (articolo
19 2697 del codice civile) di non essere a conoscenza del fatto che il
20 fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il
21 fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla
22 detrazione dell'Iva versata (Cassazione n. 6229/2013).

23 Per la Cassazione, alla luce di quanto esposto, le censure dedotte
24 dalla società sono fondate.
25

1 La Commissione tributaria regionale si è infatti limitata, a
2 sostegno delle tesi affermate dall'amministrazione finanziaria a
3 richiamare, implicitamente, gli elementi di fatto accertati dalla
4 Guardia di finanza, quali <<l'insistenza dell'organizzazione
5 aziendale e commerciale della cartiera, la qualità di prestanome
6 dei suoi rappresentanti, la mancanza di idonea documentazione
7 sui trasferimenti delle merci, il pagamento mediante assegni
8 commerciali, l'inesistenza della cartiera come contribuente Iva,
9 indicati nella sentenza rescindente, senza approfondire e
10 corredare, concretamente, ogni singolo elemento, rispetto ai dati
11 offerti dalla Guardia di finanza, procedendo poi alla confutazione
12 di essi, rispetto alle contrapposte deduzioni, su ogni singolo
13 punto, prospettate dalla contribuente; ed errando, poi, nel ritenere
14 che questa Corte, violando le proprie attribuzioni, avesse
15 pronunciato in merito alla sussistenza dei gravi indizi attestanti la
16 mancata buona fede in capo alla società ricorrente, con ciò,
17 ulteriormente, violando il *dictum* della sentenza rescindente che
18 richiedeva un espresso e concreto approfondimento sui suddetti
19 elementi indiziari>>.

20 Inoltre, il pagamento mediante assegni non costituisce per
21 consolidata giurisprudenza (tra le tante, Cassazione n.
22 15691/2011, Cassazione n. 991/2015), pagamento "anomalo",
23 così come, parimenti le criticità, insussistenti, in relazione alla
24 merce franco magazzino del compratore ed agli ordini telefonici.
25

1 La Commissione tributaria regionale ha omesso di motivare
2 sull'insussistenza di vantaggi economici conseguiti dagli acquisti
3 contestati, ed effettuati dalla società, secondo conformi e correnti
4 prezzi di mercato, elemento, questo che, per quanto esterno alla
5 fattispecie tipica, risulta, comunque, di materiale estraneo alle
6 frodi (Cassazione n. 16469/18, Cassazione n. 20059/14,
7 Cassazione n. 428/15, Cassazione n. 29002/17, Corte di Giustizia
8 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14).

9 In definitiva, il ricorso della società deve essere accolto
10 limitatamente al secondo e terzo motivo nei termini sopra
11 indicati, disatteso il primo ed assorbito il quarto, con conseguente
12 cassazione e rinvio della sentenza impugnata alla Commissione
13 tributaria regionale della Toscana che, in diversa composizione
14 provvederà, anche, alla liquidazione delle spese del presente
15 giudizio.

16 Insomma, altro giro, altra corsa. Si riparte così per la terza volta
17 dalla Commissione tributaria regionale, con due possibilità:

- 18 1. se i giudici di secondo grado dovessero uniformarsi ai
19 principi espressi dalla Cassazione, con la richiamata
20 sentenza 7647/20, l'agenzia delle Entrate soccombente, farà
21 un nuovo ricorso per Cassazione;
- 22 2. se, invece, i giudici di secondo grado non dovessero
23 uniformarsi ai principi espressi dalla Cassazione, sarà la
24 società soccombente a presentare un nuovo ricorso alla
25 Cassazione.

1 Il rischio è che, se poi la Cassazione dovesse decidere
2 nuovamente con rinvio alla Commissione tributaria regionale,
3 una causa relativa al 2000, forse, si chiuderà dopo il 2030, cioè
4 dopo 30 anni. Resta fermo che una giustizia “lenta”, con il
5 cittadino sottoposto ad uno stillicidio ed una sofferenza infinita,
6 viste le sentenze ondivaghe della Cassazione, è una grave
7 ingiustizia.

8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *L'autonoma organizzazione, che obbliga al pagamento del*
2 *tributo, può essere esclusa anche se gli incassi e le spese sono*
3 *rilevanti*

4 ***I compensi elevati non pregiudicano***
5 ***il rimborso dell'Irap pagata e non dovuta***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 L'autonoma organizzazione, che obbliga al pagamento dell'Irap,
9 può essere esclusa anche quando gli incassi e le spese sono
10 rilevanti. Per la Cassazione, ordinanza 7652/20, depositata il 2
11 aprile 2020, il valore dei compensi e dei costi, ed il loro reciproco
12 rapporto percentuale, non costituiscono elementi utili per il
13 presupposto impositivo che deriva dall'autonoma organizzazione.
14 La Cassazione, però, dopo avere espresso il principio di diritto, in
15 base al quale il contribuente senza autonoma organizzazione ha
16 diritto al rimborso dell'Irap pagata e non dovuta, accogliendo il
17 ricorso dello stesso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla
18 Commissione tributaria regionale della Campania, che, in diversa
19 composizione, dovrà valutare se il contribuente ha <<fornito la
20 prova dell'assenza di autonoma organizzazione alla luce dei
21 principi>> enunciati dalla richiamata ordinanza 7652/20.
22 Insomma, altro giro, altra corsa, si riprende dalla Commissione
23 tributaria regionale della Campania e, magari fra 10 anni, si avrà
24 una nuova ordinanza delle Cassazione con rinvio, con i
25

1 contribuenti che devono sopportare uno stillicidio infinito, da
2 spettatori impotenti e desolati. Ecco i fatti.

3 ***I fatti di causa***

4 Un contribuente ricorre con due motivi contro l’Agenzia delle
5 Entrate per la cassazione della sentenza n. 1294/29/14 della
6 Commissione tributaria regionale della Campania, emessa il 28
7 gennaio 2014, depositata il 10 febbraio 2014.

8 I giudici di secondo grado, per una controversia avente ad oggetto
9 l’impugnativa del silenzio rifiuto sull’istanza presentata il 28
10 novembre 2008, di rimborso dei versamenti Irap per gli anni dal
11 2004 al 2008, hanno rigettato l’appello del contribuente,
12 confermando la sentenza di primo grado, sfavorevole allo stesso.

13
14 Con la sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale,
15 rilevava che, dalla documentazione agli atti, si evinceva che in
16 talune annualità il contribuente aveva sostenuto costi elevati
17 (144.431, 00 euro nel 2005, 93.620,00 euro nel 2006, 155.145,00
18 euro nel 2007, la gran parte imputati alla voce generica “altri
19 componenti negativi”) e che in altre aveva sostenuto costi per
20 lavoro dipendente superiori a 20.000,00 euro annui.

21 Inoltre, il giudice di appello evidenziava che, a fronte delle
22 contestazioni dell’agenzia delle Entrate sull’elevata entità dei
23 costi connesse all’attività, il contribuente si era limitato ad
24 addurre l’ingente volume di affari, mentre, avendo chiesto il
25

1 rimborso, avrebbe dovuto dimostrare l'assenza di una autonoma
2 organizzazione.

3 Con il primo motivo, il contribuente deduce, in particolare, che la
4 Commissione tributaria regionale erroneamente avrebbe
5 considerato la sussistenza di costi elevati e, per alcune annualità,
6 di personale dipendente, come prova di un'autonoma
7 organizzazione, atteso che la natura dell'attività esercitata
8 (promotore finanziario, con mandato conferito da una sola banca
9 presso la quale esercita la propria attività) avrebbe escluso la
10 possibilità di sottoposizione ad Irap.

11 Con il secondo motivo, il contribuente denuncia inoltre la
12 violazione, da parte del giudice di appello, di un elemento
13 irrilevante ai fini della corretta applicazione della normativa in
14 oggetto.

15
16 Per la Cassazione, il primo motivo è fondato e va accolto, con
17 conseguente assorbimento del secondo. Come chiarito dalle
18 Sezioni unite "in tema di Irap", l'esercizio dell'attività di
19 promotore finanziario è escluso dall'applicazione dell'imposta
20 soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente
21 organizzata.

22 Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento
23 spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità
24 se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:
25

1 a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile
2 dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture
3 organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

4 b) impieghi beni strumentali eccedenti il minimo
5 indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di
6 organizzazione, oppure si avvalga in modo occasionale di
7 lavoro altrui.

8 Costituisce onere del contribuente, che chiede il rimborso
9 dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza
10 delle predette condizioni (Cassazione sezioni unite n. 12111/09,
11 Cassazione n. 8120/2012).

12
13 Il giudice di secondo grado aveva quindi il compito di verificare
14 se, in concreto, il contribuente avesse fornito la dimostrazione
15 dell'assenza di autonoma organizzazione. Nel caso in esame, il
16 giudice di appello ha ritenuto che il contribuente non avesse
17 fornito tale dimostrazione, poiché era emersa la prova della
18 sussistenza dell'autonoma organizzazione, deducibile dall'elevata
19 entità dei ricavi e dei costi connessi all'attività.

20 Per i giudici di legittimità, deve, però rilevarsi che <<il valore
21 assoluto dei compensi (Cassazione, sezioni 6/5, n. 22705 del
22 2016) e dei costi, ed il loro reciproco rapporto percentuale, non
23 costituiscono elementi utili per desumere il presupposto
24 impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista,
25 atteso che, da un lato, i compensi elevati possono essere sintomo

1 del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata e,
2 dall'altro, le spese consistenti possono derivare da costi
3 strettamente afferenti all'aspetto personale (esempio, studio
4 professionale, veicolo strumentale, eccetera), rappresentando,
5 così, un elemento passivo dell'attività professionale, non
6 funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato
7 all'implementazione dell'aspetto organizzativo (Cassazione, VI-5,
8 n. 23557 del 2016)>> (così Cassazione, ordinanza n.
9 12929/2019). In conclusione, per i giudici di legittimità, il primo
10 motivo del ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata
11 con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania,
12 in diversa composizione, affinché valuti se il contribuente abbia
13 fornito la prova dell'assenza di autonoma organizzazione alla luce
14 dei principi sopra enunciati, provvedendo anche alla
15 regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

16 Considerato che il ricorso riguarda l'Irap degli anni dal 2004 al
17 2008 e che tra il primo, secondo grado e Cassazione, sono passati
18 più di dieci anni, è facile pensare che il contenzioso, se va bene,
19 potrà essere chiuso nel 2030, cioè dopo oltre 20 anni dalla
20 richiesta di rimborso Irap dal 2004 al 2008.

21 Se poi, la nuova sentenza della Cassazione, sperabilmente
22 emanata nel 2030, dovesse essere “con rinvio”, la giostra del
23 contenzioso non si fermerà mai.
24
25

1 *Per le cosiddette “frodi carousel” prove a carico*
2 *dell’amministrazione finanziaria che deve dimostrare la*
3 *consapevolezza dei partecipanti all’operazione*

4 **Accertamenti nulli se il Fisco non dimostra**
5 **l’intesa cliente – fornitore per truffare l’erario**

6 **Mimma Cocciufa**

7 **Tonino Morina**

8 Gli accertamenti devono essere annullati, se l’ufficio non
9 dimostra l’intesa cliente – fornitore per truffare l’erario. **Per le**
10 **cosiddette “frodi carousel” l’amministrazione**
11 **finanziaria deve dimostrare la consapevolezza**
12 **dei partecipanti all’operazione fraudolenta. E’**
13 **quindi illegittimo il recupero dell’Iva e dei costi**
14 **per la presunta frode fiscale, se il Fisco non è in**
15 **grado di dimostrare il collegamento degli**
16 **interessi tra clienti e fornitori.** Per la Cassazione,
17 ordinanza 7693/20, depositata il 6 aprile 2020, deve essere perciò
18 respinto il ricorso dell’agenzia delle Entrate, anche se la stessa ha
19 “provato” che i beni e servizi erano stati ceduti da una cartiera.
20 La vicenda riguarda un contribuente che aveva acquistato
21 autovetture da società estere che poi sono risultate “cartiere”.
22 Ecco i fatti.

23 **I fatti di causa**

24 L’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Brescia, emette
25 accertamenti per l’anno 2003, rettificando il reddito d’impresa e
recuperato a tassazione i costi relativi ad operazioni
“soggettivamente inesistenti” nei confronti della società e, per

1 trasparenza, dei soci, in relazione ad acquisti di autovetture da
2 società poi risultate “cartiere”.

3 Il ricorso presentato dai contribuenti è stato respinto dalla
4 Commissione tributaria provinciale.

5 I successivi appelli, presentati dai contribuenti contro la sentenza
6 di primo grado, sono stati accolti e la Commissione tributaria
7 regionale, sezione staccata di Brescia, con la sentenza n. 31/12,
8 depositata il 16 febbraio 2012, ha dichiarato la nullità degli avvisi
9 di accertamento, compensando le spese.

10 Per la Commissione regionale, la motivazione dell’avviso di
11 accertamento era carente in quanto l’ufficio aveva elevato gli
12 accertamenti solo sulla base di un processo verbale di
13 constatazione delle dogane di Trento e sulla segnalazione
14 dell’Ufficio di Città di Castello, senza compiere “ispezioni e
15 verifiche, acquisito verbali e questionari per suffragare le
16 presunzioni e le omissioni o dichiarazioni inesatte”.

17 Inoltre, l’agenzia delle Entrate non aveva evidenziato le ragioni
18 per cui gli acquisti di autovetture sarebbero frutto di operazioni
19 “soggettivamente inesistenti”, trascurando la correttezza della
20 documentazione prodotta dalla società dalla quale risultava che le
21 vetture erano state acquistate e rivendute con margini diversi a
22 seconda della tipologia ed erano state annotate nelle scritture
23 contabili. L’Ufficio non aveva provato la presenza di una frode
24 carosello né aveva dimostrato un collegamento societario o di
25

1 interessi della società con le società venditrici o un vantaggio
2 economico diverso da quello della vendita a prezzi maggiorati.

3 L'Ufficio non aveva fornito la prova dell'inesistenza delle
4 operazioni.

5 Contro la sentenza di secondo grado, l'agenzia delle Entrate ha
6 proposto ricorso per Cassazione, affidato a quattro motivi.

7 Con il primo motivo di ricorso, l'agenzia delle Entrate denuncia
8 una presunta omessa motivazione circa un fatto controverso e
9 decisivo per il giudizio, chiedendo la nullità della sentenza, per
10 avere la Commissione regionale ritenuto insufficiente a sostenere
11 la rettifica il processo verbale di constatazione emesso dalla
12 direzione generale delle Dogane, richiamato *per relationem*
13 nell'avviso di accertamento, atteso che legittimamente l'Ufficio
14 aveva utilizzato gli elementi acquisiti nell'ambito delle procedure
15 riguardanti le società poi risultate cartiere. Per l'Ufficio, nessuna
16 norma impone allo stesso di compiere controlli diretti sui
17 contribuenti, qualora gli elementi delle false dichiarazioni
18 emergano da controlli su terzi, e sussiste il vizio di motivazione
19 denunciato in quanto nell'avviso di accertamento erano indicati i
20 presupposti di fatto sufficienti per l'adozione del metodo
21 accertativo impiegato.

22 Per la Cassazione, il motivo è infondato, perché

23 *«nessuna violazione di legge è riscontrabile, in quanto la
24 Commissione tributaria regionale ha fatto corretta interpretazione
25 delle norme che regolano la motivazione degli avvisi di

1 accertamento e ha ritenuto che fosse carente la motivazione
2 quanto al coinvolgimento della contribuente negli illeciti posti in
3 essere dalle “cartiere”.....;

4 *la Commissione tributaria regionale, diversamente da quanto
5 affermato dal ricorrente, non ha contestato la validità della
6 motivazione *per relationem*, ma ha ritenuto che gli elementi
7 acquisiti a carico delle “cartiere”, riportati nell’avviso di
8 accertamento, non erano sufficienti a provare il coinvolgimento
9 della contribuente, indicando gli elementi, nei termini
10 soprariportati, che suffragavano questo convincimento;

11 *la Commissione tributaria regionale ha reso, quindi, un giudizio
12 di fatto, non censurabile in questa sede>>.

13 Con il secondo motivo di ricorso, l’agenzia delle Entrate
14 evidenzia che il giudice di appello, nel ritenere che l’Ufficio non
15 aveva provato il coinvolgimento della società nella cosiddetta
16 frode carousel, si era posto in contrasto con la giurisprudenza di
17 legittimità in tema di ripartizione dell’onere probatorio, secondo
18 cui, in materia di operazioni oggettivamente o soggettivamente
19 inesistenti, in presenza di presunzioni gravi, precise e
20 concordanti, incombe al contribuente dimostrare l’effettiva
21 esistenza delle operazioni e della propria buona fede. Per
22 l’Ufficio, nella specie, venendo in rilievo operazioni
23 soggettivamente inesistenti, la contribuente non aveva fornito la
24 prova rigorosa di essere entrata in contatto con un soggetto
25 esistente ed aveva prodotto documenti privi di valore probatorio,

1 laddove nel processo verbale di constatazione era stata fornita la
2 prova che le società fornitrici erano mere cartiere.

3 Con il terzo motivo di ricorso, l'agenzia delle Entrate denuncia
4 violazione e falsa applicazione in tema di onere della prova, in
5 quanto spettava al contribuente e non all'ufficio dimostrare la
6 prova dell'effettiva esistenza dell'operazione commerciale.

7 Con il quarto motivo di ricorso, l'agenzia delle Entrate denuncia
8 omessa motivazione circa un fatto controverso decisivo per il
9 giudizio, chiedendo la nullità della sentenza, non avendo la
10 Commissione regionale spiegato in base a quali elementi, e per
11 quali motivi, avesse ritenuto che le fatture erano state emesse a
12 fronte di operazioni, oggettivamente o soggettivamente, vere, in
13 contrasto con le risultanze del processo verbale di constatazione e
14 con la specifica dichiarazione dell'amministratore di fatto di una
15 società fornitrice, secondo cui la società agiva come mera
16 cartiera.

17 Per la Cassazione, i motivi, secondo, terzo e quarto, che per la
18 loro intima connessione, concernendo il tema delle fatture
19 soggettivamente inesistenti, possono essere esaminati
20 congiuntamente, sono infondati. Infatti, pur deducendo plurime
21 violazioni di legge, le censure dell'agenzia delle Entrate in realtà
22 attaccano il merito della motivazione della Commissione
23 tributaria regionale che ha applicato correttamente i principi
24 sull'onere probatorio e le cui valutazioni si pongono in linea con
25 l'orientamento di legittimità secondo cui: <<In tema di Iva,

1 qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente
2 l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni
3 inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione
4 commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in
5 essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la
6 contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte
7 legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non
8 essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture
9 o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e
10 circostanze facilmente falsificabili>> (Sezione 5, sentenza n. 428,
11 14 gennaio 2015, Rv. 634233-01).

12 Per i giudici di legittimità, <<è superfluo precisare, trattandosi di
13 principi generali in tema di prova, che la prova dell'inesistenza
14 delle operazioni può ben consistere in presunzioni semplici,
15 poiché la prova presuntiva non è collocata su un piano
16 gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e
17 costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può
18 attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione
19 del proprio convincimento (Cassazione n. 9108 del 2012, cit.);

20 - pertanto, nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna
21 operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, cioè sia
22 una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai
23 poste in essere da alcuno o siano intercorse tra soggetti che non
24 siano le genuine controparti, e quindi contesti l'indebita
25 detrazione dell'Iva e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire

1 elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata
2 effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la
3 fattura è una "cartiera", quali ad esempio la mancanza di sede, la
4 mancanza di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte) o è
5 stata emessa da chi non è stato controparte del rapporto relativo
6 alle operazioni fatturate, e a quel punto passerà sul contribuente
7 l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni
8 contestate;

9 - in relazione al tema delle fatture per operazioni (solo)
10 soggettivamente inesistenti, sorge, tuttavia, l'esigenza della tutela
11 della buona fede del contribuente, anche in applicazione della
12 giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea
13 (confronta sentenze 6 luglio 2006, Kittel e raccolta Recycling, C-
14 439/04 e C-440/04; 21 giugno 2012, Mahagé ben e David, C-
15 80/11 e C-142/11; 6 settembre 2012, Toth, C-324/11; 6 dicembre
16 2012, Bonik, C-285/11; 31 gennaio 2013, Stroy Trans, C-
17 642/11);

18 - in applicazione della citata giurisprudenza, questa Corte ha
19 avuto occasione recentemente di affermare che "in tema di Iva,
20 l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la
21 fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti,
22 inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di
23 provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà
24 del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che
25 l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta";

1 -“la prova della consapevolezza dell’evasione richiede che
2 l’Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi
3 oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore,
4 che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con
5 l’ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale
6 ricoperta, che l’operazione si inseriva in una evasione fiscale,
7 ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull’avviso
8 qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla
9 sostanziale inesistenza del contraente”;

10 - “incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in
11 assenza di consapevolezza di partecipare ad un’evasione fiscale e
12 di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione,
13 la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo
14 criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle
15 circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine,
16 né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza
17 di benefici della rivendita delle merci o dei servizi”>>.

18 Nel caso in esame, la Commissione regionale ha ritenuto che non
19 vi era prova che “la società non potesse essere in buona fede” e
20 che “non era dimostrabile un collegamento societario o di
21 interessi tra i soci e amministratori della società acquirente” con i
22 titolari delle cartiere o che abbia tratto un vantaggio diverso dalla
23 vendita a prezzi maggiorati.

24 Per la Cassazione, <<il giudice d’appello, dunque, si è attenuto ai
25 principi sopra esposti poiché ha ritenuto non dimostrato che

1 l'operazione posta in essere dalla contribuente si inseriva in una
2 evasione dell'imposta, ed ha ritenuto sufficiente a tale fine la sola
3 prova che i venditorifossero cartiere>>.

4 In conclusione, i ricorsi dell'agenzia delle Entrate devono essere
5 respinti. Per fortuna, la sentenza della Cassazione è "senza
6 rinvio" ad altra Commissione regionale e, perciò, è definitiva. Gli
7 uffici, che hanno contenzioso pendente dello stesso tipo, devono
8 ora annullare in autotutela gli accertamenti ed evitare un lungo e
9 defaticante contenzioso, che "costa" tanta sofferenza e sacrifici
10 solo ai contribuenti coinvolti. ***Gli amanti della lite***
11 ***devono smetterla di disturbare ingiustamente le***
12 ***persone coinvolte in assoluta buona fede in***
13 ***presunte frodi carosello, perché i loro fornitori***
14 ***hanno evaso l'Iva e le imposte sui redditi.***
15 ***All'acquirente in buona fede non può essere***
16 ***addebitato nulla del comportamento fraudolento***
17 ***del fornitore.***
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *L'annullamento delle richieste di pagamento comporta*
2 *l'illegittimità e l'inefficacia delle cosiddette "ganasce*
3 *fiscali"*

4 ***Le cartelle annullate rendono***
5 ***nulli i preavvisi di fermo auto***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 L'annullamento delle cartelle di pagamento comporta
9 l'illegittimità e l'inefficacia delle cosiddette "ganasce fiscali".
10 Deve essere perciò dichiarato nullo il preavviso di fermo delle
11 auto, conseguente a cartelle che erano state già annullate. Per la
12 Cassazione, sentenza 7756/20, depositata il giorno 8 aprile 2020,
13 deve essere accolto il ricorso del contribuente e, perciò, deve
14 essere dichiarato nullo il preavviso di fermo delle auto.

15 ***I fatti di causa***

16 Un contribuente presenta un ricorso contro un preavviso di fermo
17 che era stato notificato a seguito di nove cartelle di pagamento,
18 chiedendo l'accertamento del già intervenuto annullamento di
19 sette cartelle in altra sede giurisdizionale, nonché domandando
20 l'annullamento di una delle altre due cartelle, posto che l'altra
rientrava nella competenza della giurisdizione tributaria.

21 Il contribuente chiedeva quindi di dichiarare illegittimo e
22 inefficace il preavviso di fermo, con divieto di iscrizione presso il
23 pubblico registro automobilistico.

24 Il Giudice di pace accoglie la domanda di annullamento della
25 cartella e rigetta la pretesa per le altre sette cartelle, esclusa quella

1 soggetta alla giurisdizione tributaria, rilevando la già intervenuta
2 pronuncia giurisdizionale nello stesso senso.

3 Il tribunale rigetta l'appello, osservando che: nel momento
4 dell'introduzione del giudizio di merito le sette cartelle in
5 discussione erano già state annullate e, quindi, la pretesa erariale
6 era stata cancellata. L'asserita omissione di pronuncia sulla
7 domanda per lite temeraria era stata invece implicitamente
8 rigettata dal Giudice di prime cure, che aveva anche valutato
9 negativamente il comportamento processuale dell'originario
10 attore; la pretesa erroneità della compensazione delle spese non
11 sussisteva, posto che la domanda era stata in massima misura
12 rigettata.

13 Contro la decisione del Tribunale, il contribuente ricorre per
14 Cassazione. Resiste con controricorso l'agente della Riscossione.

15 Con il primo motivo, il contribuente contesta la decisione del
16 Tribunale che avrebbe errato, mancando di considerare che era
17 stata domandata anche la declaratoria dell'insussistenza del
18 diritto di procedere esecutivamente sulla base delle cartelle
19 annullate, nonché la declaratoria di nullità del preavviso di fermo
20 di autoveicoli.

21 Con il secondo motivo, il contribuente ritiene che il Tribunale
22 avrebbe sbagliato, mancando di considerare che l'originario
23 attore era risultato completamente vittorioso, ovvero avrebbe
24 dovuto esserlo, e non già pressoché totalmente soccombente,
25

1 posto che l'agente della Riscossione aveva azionato titoli già
2 annullati prima della notifica del preavviso di fermo.

3 Con il terzo motivo, ritiene che il Tribunale avrebbe sbagliato,
4 mancando di considerare che il contribuente avrebbe dovuto
5 considerarsi vittorioso senza che potessero porsi a carico dello
6 stesso le spese sul presupposto di un inesistente accoglimento
7 parziale della domanda, fermo restando l'accoglimento della
8 domanda relativa alla cartella non tributaria residuata dai
9 precedenti annullamenti.

10 ***La sentenza della Cassazione***

11 Per i giudici di legittimità, il primo motivo di ricorso è fondato,
12 con assorbimento dei restanti due. L'impugnativa del preavviso
13 di fermo, così come del fermo, è azione di accertamento negativo
14 della pretesa creditoria in tal modo avanzata (Cassazione, sezioni
15 unite, 22 luglio 2015, n. 15354; Cassazione, sezione unite, 27
16 aprile 2018, n. 10261).

17 La suddetta qualificazione della domanda comporta che,
18 verificata al momento della decisione l'insussistenza delle ragioni
19 di credito, essendo state annullate le cartelle di pagamento, era
20 altresì interesse del contribuente ottenere la domanda e
21 conseguente declaratoria d'inibizione all'iscrizione del fermo, in
22 cui si traduce la richiesta di annullamento del preavviso.

23 Come logico, questa declaratoria dovrà essere verificata
24 relativamente ai crediti riconosciuti, e non a quello la cui
25

1 delibazione, cioè il riconoscimento dei crediti, è stata ritenuta
2 soggetta ad altra giurisdizione.

3 Per la Cassazione, l'interesse alla specifica pronuncia in parola
4 sarebbe venuto meno solo in ipotesi di comunicata e verificata
5 soppressione del preavviso, quanto ai crediti vantati da parte
6 dell'agente della Riscossione. In conclusione, la Corte di
7 Cassazione accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri,
8 cassa la decisione impugnata e rinvia al Tribunale di Roma
9 perché, in diversa composizione, pronunci anche sulle spese di
10 legittimità. Il principio espresso dai giudici di legittimità è chiaro:
11 l'agente della riscossione non può emettere atti esecutivi sulla
12 base delle cartelle annullate e, di conseguenza, devono essere
13 dichiarati nulli gli atti successivi alle cartelle, quali il preavviso di
14 fermo di autoveicoli. L'annullamento di un atto impositivo
15 esclude qualsiasi successiva richiesta che fa riferimento all'atto
16 impositivo annullato. A maggior ragione, se l'ufficio annulla un
17 atto impositivo in autotutela, nessun atto successivo può essere
18 emesso dallo stesso ufficio. E ciò, nemmeno in caso di sentenze
19 eccentriche dei giudici tributari che, magari per colpa di una
20 "dimenticanza" dell'ufficio, che non esibisce in udienza
21 l'annullamento fatto, emettono una sentenza di condanna per le
22 spese di giudizio a carico del contribuente.

23

24

25

1 *La firma del patto tra contribuente e agenzia delle Entrate*
2 *preclude l'emissione di atti impositivi, se il maggiore*
3 *reddito accertabile non supera il 50% di quello dichiarato*

4 ***L'adesione al concordato biennale***
5 ***cancella gli accertamenti del Fisco***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 L'adesione al concordato biennale cancella gli accertamenti del
9 Fisco. La firma del "patto" tra contribuente e agenzia delle
10 Entrate preclude l'emissione di atti impositivi, se il maggiore
11 reddito accertabile non supera il 50% di quello dichiarato. Per la
12 Cassazione, ordinanza 7765/20, depositata il 9 aprile 2020, deve
13 essere perciò accolto il ricorso del contribuente contro la sentenza
14 n. 139/03/12, della Commissione tributaria regionale
15 dell'Umbria, depositata il 26 ottobre 2012. Il "problema" è che il
16 ricorso è stato accolto con rinvio alla Commissione tributaria
17 regionale dell'Umbria, che, in diversa composizione, provvederà
18 anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.
19 Insomma, la "giostra" del contenzioso riparte dal secondo grado e
20 non si sa quando finirà. Ecco i fatti.

21 ***I fatti di causa***

22 L'agenzia delle Entrate emette un accertamento nei confronti di
23 un professionista, rettificando i redditi dell'anno 2004 e
24 determinando una maggiore Irpef e Irap, con imposte, sanzioni e
25 interessi. I giudici di primo grado accolgono il ricorso del
professionista. La sentenza di primo grado viene però capovolta,

1 a favore dell'ufficio, dalla Commissione tributaria regionale
2 dell'Umbria con la sentenza 139/03/12, depositata il 26 ottobre
3 2012.

4 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, il professionista
5 ricorre con sette motivi.

6 Per la Cassazione, vanno accolti il quarto e quinto motivo. Con il
7 quarto motivo, il professionista denuncia la violazione e falsa
8 applicazione dell'articolo 33, decreto-legge n. 269/2003.

9 Con il quinto motivo, il professionista denuncia l'omesso esame
10 di un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti,
11 consistente nell'aver presentato in data 16 marzo 2004
12 comunicazione di adesione al concordato preventivo biennale di
13 cui all'articolo 33, decreto-legge n. 269/03.

14 La disposizione normativa, nel testo in vigore a decorrere dal
15 giorno 1° gennaio 2004, stabilisce che: <<8. Per i periodi di
16 imposta soggetti a concordato preventivo, relativamente al
17 reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono inibiti i poteri
18 spettanti all'Amministrazione finanziaria in base alle disposizioni
19 di cui:

20 a) al primo comma, lettera d), secondo periodo, e secondo
21 comma, lettere a), d) e d-bis), dell'articolo 39 del decreto del
22 Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e
23 successive modificazioni;

24
25

1 b) all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto
2 del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e
3 successive modificazioni;

4 c) all'articolo 55, secondo comma, numero 3), del decreto del
5 Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive
6 modificazioni>> ed al successivo comma prevede poi che
7 <<8.bis. Per i medesimi periodi d'imposta di cui al comma 8,
8 relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono
9 preclusi gli atti di accertamento qualora il maggiore reddito
10 accertabile sia inferiore o pari al 50 per cento di quello
11 dichiarato>>.

12 Tra le due disposizioni esiste un rapporto di complementarità e
13 non già di specialità, per cui l'adesione al concordato preventivo
14 determina le limitazioni dei poteri di accertamento fissate dal
15 richiamato comma 8, nonché la preclusione assoluta all'esercizio
16 del potere di accertamento stabilita dal comma 8-bis <<nella sola
17 ipotesi in cui l'Ufficio apparisse accertabile, sulla base delle
18 verifiche effettuate, un maggiore imponibile non superiore al
19 50% di quello dichiarato>> (Cassazione n. 13885/2018). Il
20 comma 8-bis, in particolare, fissa la soglia di preclusione degli
21 atti di accertamento ragguagliandola al <<maggiore reddito
22 accertabile>> e non già a quello accertato.

23 Il reddito accertabile è quello che l'Amministrazione può
24 accertare, in caso di adesione del contribuente al concordato
25 biennale del quale si discute e, quindi, non già quello che

1 all'Amministrazione "appaia" accertabile, ma quello che risulta
2 dall'esercizio dei soli poteri di accertamento non inibiti dal
3 comma 8. Nel caso di specie, è pacifico che il ricorrente abbia
4 aderito al concordato biennale introdotto dall'articolo 33 del
5 decreto-legge n. 269/2003, per gli anni d'imposta 2003 e 2004.

6 La stessa agenzia delle Entrate afferma, al riguardo, che, in
7 applicazione di quel concordato, il contribuente, che avesse
8 pattuito con l'Amministrazione ricavi dichiarati almeno pari alle
9 percentuali indicate nel 4° comma della norma, tra gli altri
10 benefici, avrebbe ottenuto la limitazione dei poteri di
11 accertamento dell'Amministrazione con riguardo ai due anni
12 d'imposta coperti dal concordato.

13 L'Ufficio, sul punto, contesta la circostanza che il contribuente,
14 nel caso in esame, abbia soddisfatto le condizioni di cui al
15 comma 4 dell'articolo 33 citato, per cui avrebbe perso il beneficio
16 della limitazione del potere accertativo nei suoi confronti. In
17 particolare, l'agenzia delle Entrate afferma che il contribuente,
18 con la dichiarazione di adesione al concordato, si era impegnato a
19 dichiarare, per l'anno di imposta 2004, un ammontare di ricavi
20 pari almeno a quelli minimi concordati con il periodo di imposta
21 precedente e che non aveva tenuto fede all'impegno preso con
22 l'adesione, come risulterebbe dall'esame della dichiarazione dei
23 redditi.

24 Il ricorrente, invece, sostiene di avere rispettato tutte le condizioni
25 di cui al comma 4, dell'articolo 33 suddetto e, quindi, di avere

1 diritto al beneficio della limitazione dei poteri di accertamento
2 nella misura prevista dal successivo comma 8-bis. Nel caso in
3 esame non c'è un accertamento induttivo dell'Amministrazione,
4 con la determinazione di un "maggiore reddito accertabile", ma la
5 contestazione della deduzione di costi ritenuti inesistenti, perché
6 non adeguatamente documentati e provati. Con riferimento al
7 requisito dei compensi minimi da dichiarare, il ricorrente afferma
8 che dal quadro RE dei Modelli Unico 2003, 2004 e 2005 risulta
9 l'incremento nella misura prevista dalla norma concordataria.

10 Per la Cassazione, a fronte delle deduzioni del ricorrente,
11 introdotte fin nel primo grado di giudizio e reiterate in appello,
12 <<il giudice di appello avrebbe dovuto verificare sia la ricorrenza
13 dei presupposti di cui al comma 4 dell'articolo 33, decreto-legge
14 n. 269/03, sia se il risultato dell'attività di accertamento superasse
15 la soglia del 50% del reddito dichiarato (ciò almeno in relazione
16 all'accertamento della maggiore Irpef, poiché, per quanto
17 riguarda l'Irap, quest'ultima esula dalla portata applicativa
18 dell'istituto del concordato preventivo biennale di cui all'articolo
19 33, decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, sezione 5, sentenza
20 n. 14266 del 13 luglio 2016)>>.

21 In conclusione, come si è detto, la Cassazione accoglie il quarto
22 ed il quinto motivo del ricorso presentato dal contribuente, cassa
23 la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla
24 Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa
25 composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese

1 del giudizio di legittimità. La triste constatazione è che la lite
2 relativa al 2004 “riparte” dal secondo grado e, se tutto andrà
3 bene, potrà essere chiusa nel 2030, cioè dopo 26 anni.

4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

1 *La tempestiva impugnazione davanti alla Commissione*
2 *tributaria provinciale rende legittima la richiesta di pagamento*
3 *per raggiungimento dello scopo*

4 ***Nullità della cartella “sanata”***
5 ***con il ricorso del contribuente***

6 ***Mimma Cocciufa***

7 ***Tonino Morina***

8 La tempestiva impugnazione di una cartella di pagamento davanti
9 alla Commissione tributaria provinciale, rende legittima la
10 richiesta di pagamento per raggiungimento dello scopo. Per la
11 Cassazione, sentenza 7800/20, depositata il 14 aprile 2020, anche
12 se la notifica della cartella è nulla, questa nullità si considera
13 sanata per il raggiungimento dello scopo, perché il contribuente,
14 ha proposto ricorso nei termini. Ecco i fatti.

15 ***I fatti di causa***

16 Un contribuente presenta ricorso alla Commissione tributaria
17 provinciale di Siracusa, contro una cartella di pagamento con la
18 quale l'agente della Riscossione per la provincia di Siracusa, gli
19 intimava il pagamento di 26.509,10 euro, per Irpef, addizionale
20 regionale, imposta sostitutiva sui redditi da rivalutazione del
21 TFR, Irap e ritenute (oltre interessi e sanzioni), per l'anno di
22 imposta 2004.

23 La cartella conseguiva all'iscrizione, in distinti ruoli, degli
24 importi dovuti, a seguito di controllo automatizzato, effettuato
25 dall'agenzia delle Entrate sulle dichiarazioni per il 2004.

1 In pratica, la richiesta di pagamento riguardava somme dichiarate
2 dal contribuente, ma non versate.

3 La Commissione provinciale respinge il ricorso, con decisione
4 che, dopo l'appello del contribuente, è stata confermata dalla
5 Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di
6 Siracusa, sezione n. 16, con la sentenza n. 33/16/11, pronunciata
7 il 7 dicembre 2010, e depositata il 18 gennaio 2011.

8 Il contribuente ricorre per la cassazione di questa sentenza, con
9 dieci motivi; l'agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

10 ***Ragioni della decisione***

11 Con il primo motivo del ricorso, il contribuente censura la
12 sentenza impugnata che, pur avendo riconosciuto che la
13 Commissione provinciale aveva omissis di provvedere
14 sull'eccezione del contribuente di difetto di sottoscrizione del
15 ruolo, ciononostante aveva affermato, errando, che incombe
16 sull'intimato il compito di fornire la prova di tale vizio formale,
17 laddove, invece, in caso di contestazione dell'interessato,
18 l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare di avere assolto a
19 tale adempimento procedurale.

20 Per i giudici di legittimità, il primo motivo è infondato.

21 Il quinto e sesto motivo, da esaminare prioritariamente rispetto
22 agli altri motivi (secondo, terzo, quarto e settimo) riguardanti i
23 vizi di notifica della cartella, sono infondati.

24 La Commissione regionale, in sostanza, ha riconosciuto la nullità
25 del procedimento notificatorio della cartella, ma ha ritenuto che

1 tale nullità fosse stata sanata, a norma degli articoli 156, terzo
2 comma, e 160, Codice di procedura civile, <<mediante la
3 tempestiva proposizione del ricorso innanzi alla Commissione
4 tributaria>> (pagina 7 della sentenza impugnata).

5 La statuizione del giudice tributario è conforme ai principi di
6 diritto espressi da questa Corte, la quale, ha reiteratamente
7 affermato che:

8 • <<La nullità della notifica della cartella esattoriale, atto
9 avente duplice natura di comunicazione dell'estratto di ruolo e di
10 intimazione ad adempiere, corrispondente al titolo esecutivo e
11 all'atto di precetto nel rito ordinario, è suscettibile di sanatoria
12 per raggiungimento dello scopo ai sensi degli articoli 156 e 160
13 codice procedura civile, atteso l'espresso richiamo, operato
14 dall'articolo 60 del Dpr n. 600 del 1973, alle norme sulle
15 notificazioni del codice di rito>> (Cassazione 13 gennaio 2016,
16 n. 384, Cassazione n. 4018/2007, e n. 2272/2011);

17 • <<La notificazione è una mera condizione di efficacia e non
18 un elemento dell'atto d'imposizione fiscale, sicché la sua nullità è
19 sanata, a norma dell'articolo 156, comma 2, c.p.c., per effetto del
20 raggiungimento dello scopo, desumibile anche dalla tempestiva
21 impugnazione>> (Cassazione 21 settembre 2016, n. 18480);

22 • <<In tema di notifica della cartella di pagamento,
23 l'inesistenza è configurabile, oltre che in caso di totale mancanza
24 materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere
25 un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a

1 rendere riconoscibile un atto quale notificazione, ricadendo ogni
2 altra ipotesi di difformità dal modello legale, tra cui, in
3 particolare, i vizi relativi all'individuazione del luogo di
4 esecuzione, nella categoria della nullità, sanabile con efficacia
5 "ex tunc" per raggiungimento dello scopo>> (Cassazione 28
6 ottobre 2016, n. 21865). La ritenuta infondatezza di tale censura,
7 riguardante una delle *rationes decidendi* che hanno indotto la
8 Commissione regionale a disattendere le critiche del contribuente
9 in punto di nullità di notifica della cartella, rende inammissibili,
10 per sopravvenuto difetto di interesse, le residue, omogenee,
11 doglianze circa gli asseriti vizi del procedimento notificatorio.
12 Infatti, è saldo indirizzo di questa Corte (Cassazione 11 maggio
13 2018, n. 11493; confronta: 14 febbraio 2012, n. 2108; Sezioni
14 Unite 29 marzo 2013, n. 7931; 18 giugno 2019, n. 16314), che
15 <<Qualora la decisione di merito si fondi su di una pluralità di
16 ragioni, tra loro distinte e autonome, singolarmente idonee a
17 sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza
18 delle censure mosse ad una delle "rationes decidendi" rende
19 inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure
20 relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di
21 doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque
22 condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, alla
23 cassazione della decisione stessa>>. L'ottavo motivo è infondato.
24 La sentenza della Commissione regionale è conforme all'indirizzo
25 consolidato di questa Corte (Cassazione 5 dicembre 2014, n.

1 25773; confronta: n. 14894/2008; n. 26053/2015; n.
2 12243/2018), al quale il Collegio intende dare continuità,
3 secondo cui: <<In tema di riscossione delle imposte sul reddito,
4 l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del
5 funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui
6 esistenza non dipende tanto dall'opposizione del sigillo o del
7 timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale
8 elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo
9 amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a
10 norma dell'articolo 25 del Dpr 29 settembre 1973, n. 602, la
11 cartella, quale documento per la riscossione degli importi
12 contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello
13 approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede
14 la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e
15 l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice>>.
16 Il nono motivo è infondato. La Commissione regionale ha negato
17 la necessità di un contraddittorio preventivo, rispetto
18 all'iscrizione a ruolo e all'emissione della cartella di pagamento
19 dopo che, all'esito di apprezzamento in fatto, insindacabile in
20 sede di legittimità, aveva negato la sussistenza di <<incertezze su
21 aspetti rilevanti della dichiarazione>> sul rilievo che, nella
22 specie, non era in discussione quanto dichiarato dal contribuente,
23 bensì l'omissione dei versamenti ai quali, nella dichiarazione, egli
24 aveva affermato di essere tenuto. Il *dictum* del giudice d'appello
25 segue la scia del costante orientamento di questa Sezione

1 tributaria, che il Collegio condivide, secondo cui: <<In tema di
2 riscossione delle imposte, l'articolo 6, comma 5, della legge n.
3 212 del 2000, non impone l'obbligo del contraddittorio
4 preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a
5 ruolo, ai sensi dell'articolo 36-bis del Dpr n. 600 del 1973, ma
6 soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della
7 dichiarazione", situazione quest'ultima, che non ricorre
8 necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena
9 indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui
10 dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza
11 margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse
12 voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di
13 iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti
14 dalla dichiarazione non avrebbe posto la condizione di cui al
15 citato inciso>> (Cassazione 21 novembre 2017, n. 27716). Anche
16 il decimo motivo è infondato. La Commissione regionale, senza
17 incorrere nell'allegato *error in procedendo*, ha legittimamente
18 affermato la generalità del motivo d'appello, con il quale il
19 contribuente si doleva, laconicamente, dell'inesistenza del debito
20 tributario, senza per nulla specificare le basi fattuali di una simile
21 asserzione, palesemente in contrasto con il procedimento
22 amministrativo che aveva condotto all'iscrizione al ruolo del
23 debito tributario e all'emissione della cartella sulla base, appunto,
24 del contenuto delle dichiarazioni dei redditi 2004, quali
25 dichiarazioni di scienza provenienti dall'obbligato. In

1 conclusione, la Cassazione, alla stregua di queste considerazioni,
2 infondati il primo, il quinto, il sesto, l'ottavo, il nono e il decimo
3 motivo, inammissibili il secondo, il terzo, il quarto e il settimo
4 motivo, il ricorso va rigettato, con condanna del contribuente a
5 corrispondere all'agenzia delle Entrate le spese del giudizio di
6 legittimità, che liquida in 3mila euro, a titolo di compenso, oltre
7 alle spese prenotate a debito.
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1 Proseguono le bocciature dei giudici di legittimità che
2 annullano gli accertamenti basati sull'automatismo dello
3 strumento induttivo

La Cassazione cancella gli studi di settore

Mimma Cocciufa e Tonino Morina

6 Per alcuni uffici, gli studi di settore individuano al centesimo di
7 euro i ricavi o compensi del contribuente, nonostante gli stessi
8 siano stati soppressi, con effetto dall'anno 2017. Ed è
9 perfettamente inutile che il contribuente cerchi di dimostrare
10 perché non sono stati raggiunti i ricavi o compensi stimati dallo
11 studio di settore, perché per l'ufficio "è così e basta". Per fortuna,
12 la pensano diversamente i giudici di legittimità, che bocciano gli
13 accertamenti degli uffici basati esclusivamente sull'applicazione
14 automatizzata dello studio di settore. Per la Cassazione, ordinanza
15 **27476/20, depositata il 2 dicembre 2020**, deve
16 essere rigettato il ricorso presentato dall'agenzia delle Entrate
17 contro la sentenza della Commissione tributaria regionale per la
18 Lombardia, sezione staccata di Brescia, che, con la sentenza
19 245/2012, del 20 novembre 2012, aveva accolto l'appello del
20 contribuente, ritenendo <<insufficiente per l'accertamento del
21 maggior reddito l'utilizzo di una mera metodologia statistica>>.
22 Oltre a "cancellare" l'accertamento, la Cassazione ha condannato
23 l'agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio di
24 legittimità, liquidate in 3.800 euro per competenze, oltre spese
25 generali nella misura del 15% e accessori di legge.

I fatti

1 L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Mantova, emette
2 un accertamento per l'anno 2004, perché, avendo rilevato uno
3 scostamento dallo studio di settore, aveva rideterminato
4 induttivamente i ricavi del contribuente, chiedendo maggiori
5 imposte a titolo di Irpef, Irap e Iva. Il ricorso del contribuente
6 viene rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di
7 Mantova, con la sentenza n. 81/02/2011. Il contribuente presenta
8 perciò ricorso in appello che viene accolto dalla Commissione
9 tributaria regionale per la Lombardia, sezione staccata di Brescia,
10 con la predetta sentenza 245/2012, del 20 novembre 2012.

11 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, l'ufficio presenta
12 ricorso in Cassazione, censurando la sentenza con cinque motivi.
13 In particolare, per l'ufficio, la sentenza è sbagliata perché i
14 giudici di secondo grado:

15 ❖ non hanno <<tenuto conto che in sede di contraddittorio il
16 contribuente aveva l'onere di provare le ragioni dello scostamento
17 dello studio di settore applicabile>>;

18 ❖ hanno erroneamente applicato i principi sulla prova
19 presuntiva;

20 ❖ hanno <<erroneamente sostenuto che l'ufficio dovesse
21 spiegare il procedimento di calcolo al contribuente, senza tener
22 conto che **lo studio di settore contiene già tutti gli**
23 **elementi per determinare il reddito**>>.

1 Quest'ultima osservazione dell'ufficio è veramente singolare per
2 la ragione che, per come si dirà meglio di seguito, nessuno si può
3 difendere dal metodo della regressione multipla con il vincolo che
4 l'intercetta e dagli altri sofisticati e segreti calcoli in base ai quali
5 lo studio di settore individua i ricavi o compensi presunti.

Il contraddittorio finto

6 Va anche detto che, nel momento in cui l'ufficio chiede al
7 contribuente di giustificare lo scostamento dei ricavi o compensi
8 da quelli presunti dallo studio di settore, il confronto con l'ufficio
9 si rivela spesso un finto contraddittorio. Nella realtà succede
10 infatti che gli uffici simulano ***finti contraddittori***, non
11 considerando in alcun modo le osservazioni e memorie
12 illustrative presentate dal contribuente. Alla fine, l'ufficio copia
13 fedelmente il risultato dello studio di settore, confermando, al
14 centesimo di euro, ***la pretesa tributaria indicata nel primo invito***
15 ***al contraddittorio***. Così, la cosiddetta "prova contraria" fornita
16 dal contribuente non viene presa in considerazione. Questo per la
17 ragione che alcuni uffici considerano ancora lo studio di settore
18 uno ***strumento infallibile, e***, di norma, emettono l'accertamento
19 con gli importi dei ***ricavi o compensi*** presunti perfettamente
20 uguali a quelli indicati dallo studio nel primo invito al
21 contraddittorio. Insomma, la fase del contraddittorio si rivela
22 spesso solo una perdita di tempo, oltre che una presa in giro. La
23 verità è che alcuni uffici fanno il contraddittorio perché imposto
24 dalla legge e dalle sentenze della Cassazione, ma alla fine
25

“copiano” integralmente i risultati dello studio.

I ricavi o compensi presunti con il metodo della regressione multipla con il vincolo che l'intercetta

Sono molti gli uffici che hanno usato e continuano ad usare gli studi di settore in modo automatico, come se avessero la miracolosa certezza di individuare al centesimo di euro i ricavi o compensi incassati dall'esercenti impresa, arte o professione. E davanti ai miracoli, il contribuente è senza difesa....

Come sanno gli addetti ai lavori e come chiarito nella circolare 110/E del **21 maggio 1999**, che illustra le modalità di applicazione degli studi di settore, i ricavi o compensi presunti sono determinati in base al **metodo della regressione multipla con il vincolo che l'intercetta**. Per chiarezza, si riporta quanto è contenuto nella predetta **circolare 110/E del 1999**, nel punto in cui si legge che <<La “**Cluster analysis**” ha consentito di identificare i diversi gruppi omogenei di imprese. ... Una volta suddivise le imprese in gruppi omogenei si è determinata, per ciascun gruppo omogeneo, la funzione matematica che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese appartenenti al gruppo in esame. Per determinare tale funzione si è ricorso al metodo della “**regressione multipla**”. La stima della “**funzione di ricavo**” è stata effettuata individuando la relazione tra il ricavo (variabile dipendente) e alcuni dati contabili e strutturali delle imprese (variabili indipendenti). È opportuno rilevare che, prima

1 di definire il modello di regressione, si è proceduto a effettuare
2 un'analisi sui dati delle imprese per verificare le condizioni di
3 "normalità economica" nell'esercizio dell'attività e per scartare le
4 imprese anomale; ciò si è reso necessario al fine di evitare
5 possibili distorsioni nella determinazione della "funzione di
6 ricavo". A tal fine sono stati utilizzati degli indicatori economico-
7 contabili specifici delle attività in esame, quali ad esempio, nel
8 settore del commercio, la produttività per addetto, il ricarico
9 (ricavi/costo del venduto), la rotazione del magazzino (costo del
10 venduto/giacenza media del magazzino). Per ogni gruppo
11 omogeneo è stata calcolata la **distribuzione ventilica** di ciascuno
12 degli indicatori utilizzati e poi sono state selezionate le imprese
13 che presentavano valori degli indicatori contemporaneamente
14 all'interno di un determinato intervallo, per costituire il campione
15 di riferimento. Così definito il campione di imprese di
16 riferimento, si è proceduto alla definizione della "funzione di
17 ricavo" per ciascun gruppo omogeneo. Per la determinazione
18 della "funzione di ricavo" sono state utilizzate sia variabili
19 contabili sia variabili strutturali. La scelta delle variabili
20 significative è stata effettuata con il **metodo stepwise**. Una volta
21 selezionate le variabili, la determinazione della "funzione di
22 ricavo" si è ottenuta applicando il metodo dei minimi quadrati
23 generalizzati, che consente di controllare l'eventuale presenza di
24 variabilità legata a fattori dimensionali (**eteroschedasticità**).
25 Affinché il modello di regressione non risentisse degli effetti

1 derivanti da soggetti anomali (*outliers*), sono stati esclusi tutti
2 coloro che presentavano un valore dei residui (*R di Student*) al di
3 fuori dell'intervallo compreso tra i valori *-2,5 e +2,5*. Nella
4 definizione della “*funzione di ricavo*” si è tenuto conto anche
5 delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di
6 svolgimento dell'attività. A tale scopo si sono utilizzati i risultati
7 di specifici studi relativi alla territorialità che hanno avuto come
8 obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee
9 in rapporto a una serie di indicatori tratti dalle banche dati
10 pubbliche (ad esempio per il settore del commercio è stata
11 utilizzata una territorialità specifica basata sul grado di
12 modernizzazione, sul grado di copertura dei servizi di prossimità,
13 sul grado di sviluppo socioeconomico). Visto e asseverazione
14 allargano le garanzie. Sono state pertanto impiegate, nella
15 funzione di regressione, variabili “*dummy*” applicate a una
16 variabile indipendente (ad esempio, per il settore del commercio
17 al “costo del venduto”) che hanno prodotto, ove le differenze
18 territoriali non fossero state colte completamente nella Cluster
19 analysis, valori correttivi da applicare al coefficiente della
20 variabile indipendente in oggetto nel calcolo del ricavo>>.

21 In poche parole, senza che nessuno si offenda, forse, i compilatori
22 degli accertamenti basati sull'automatismo del programma Ge. ri.
23 co (gestione dei ricavi e compensi) vorrebbero si giustificasse
24 <<*lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli accertabili sulla*
25 *base dello studio di settore*>> in base alle predette modalità di

1 calcolo, secondo il <<*metodo della regressione multipla con il*
2 *vincolo che l'intercetta*>>; il contribuente dovrebbe perciò
3 contestare:

4 ❖ la “*Cluster analysis*”;

5 ❖ la stima della “*funzione di ricavo*”;

6 ❖ <<la *distribuzione ventilica*>>;

7 ❖ <<il *metodo stepwise*>>;

8 ❖ <<il metodo dei minimi quadrati generalizzati, che consente di
9 controllare l'eventuale presenza di variabilità legata a fattori
10 dimensionali (*eteroschedasticità*)>>;

11 ❖ gli <<effetti derivanti da soggetti anomali (*outliers*)>> che
12 <<sono stati esclusi tutti coloro che presentavano un valore dei
13 residui (*R di Student*) al di fuori dell'intervallo compreso tra i
14 valori *-2,5 e +2,5*>>;

15 ❖ le <<variabili “*dummy*”>>.

16 Tutto ciò è inverosimile perché nessuno si può difendere dal
17 predetto metodo della regressione multipla con il vincolo che
18 l'intercetta e dagli altri sofisticati e segreti calcoli in base ai quali
19 lo studio di settore individua i ricavi o compensi presunti. E
20 questo gli uffici lo fanno molto bene. Secondo loro, gli studi di
21 settore sono presunzioni legali sufficienti ad assicurare valido
22 fondamento all'accertamento, senza considerare:
23
24
25

1 ❖ le giustificazioni prodotte dal contribuente; è quindi inutile che
2 lo stesso si affanni a produrre documenti e memorie illustrative;

3 ❖ le innumerevoli sentenze della Cassazione, anche a sezioni
4 unite, che, con orientamento univoco e consolidato, dal 2009 in
5 poi bocciano l'automatismo degli studi di settore;

6
7 ❖ che, per la stessa agenzia delle Entrate, gli studi di settore non
8 devono essere usati come strumento di accertamento, ma di
9 selezione dei contribuenti a rischio;

10
11 ❖ che, per legge, gli studi di settore sono stati soppressi per
12 essere progressivamente sostituiti dagli indici di affidabilità
13 fiscale (Isa).

14 La speranza è che gli uffici amanti della lite, la smettano di
15 proseguire i contenziosi basati esclusivamente sull'applicazione
16 automatizzata dello studio di settore. Il "problema" è che i
17 funzionari che amano la lite non sono mai chiamati a rispondere
18 dei danni causati ai cittadini e alla stessa agenzia delle Entrate,
19 cioè alla collettività. Il rischio è che, come disposto dalla
20 Cassazione, con la richiamata ordinanza **27476/20, depositata il**
21 **2 dicembre 2020**, relativa ad un contenzioso per l'anno 2004, il
22 Fisco, dopo più di dieci anni di inutile contenzioso, oltre a non
23 incassare nulla, deve anche pagare le spese del giudizio.
24
25

Titoli proposti:

1
2 Dopo che l'accertamento del 2006 era stato annullato in
3 autotutela, il funzionario delle Entrate trae in errore i giudici,
chiedendo la condanna del contribuente per lite temeraria

4 ***Uffici in “confusione”: non chiudono***
5 ***la lite basata su un atto sbagliato***

6 ***Mimma Cocciufa e Tonino Morina***

7 La realtà può essere il contrario di quello che si dice a parole. Ad
8 esempio, si sente parlare spesso di “Fisco amico”, ma in alcuni
9 casi ci si trova di fronte ad un “Fisco nemico”. E’ quello che è
10 capitato ad un contribuente della provincia di Messina che, dopo
11 avere ottenuto, nel 2014, l’annullamento in autotutela di un
12 accertamento sbagliato, ha subito, nel 2020, la condanna alle
13 spese di giudizio per lite temeraria, perché l’ufficio si è
14 dimenticato di segnalare al giudice tributario che il contenzioso
15 non esisteva più. Ecco i fatti.

16 L’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Messina, emette
17 un accertamento per il 2006, nei confronti di un contribuente,
18 chiedendo imposte e sanzioni per complessivi 103.098,00 euro.
19 Contro l’accertamento, viene presentato ricorso alla Commissione
20 tributaria provinciale di Messina, che, con la sentenza n.
21 84/12/13, depositata il 7 febbraio 2013, ha dichiarato
22 inammissibile il ricorso presentato contro l’istanza di
23 annullamento in autotutela. Nel frattempo, lo stesso ufficio di
24 Messina aveva emesso un altro accertamento, per il 2007, con
25 richiesta di imposte e sanzioni per complessivi 109.103,00 euro. I

1 due accertamenti, a seguito di istanza in autotutela, nel 2014 sono
2 stati annullati dall'ufficio, che ne ha quindi riconosciuto
3 l'illegittimità ed infondatezza. Il contenzioso relativo al 2006 era
4 però ancora pendente, essendo stato presentato nel 2013 l'appello
5 contro la sentenza di primo grado, prima cioè che l'accertamento
6 venisse poi annullato nel 2014, con conseguente cessata materia
7 del contendere. Dopo sette anni, l'appello viene posto in
8 discussione il 21 gennaio 2020, presso la Commissione tributaria
9 regionale per la Sicilia, sezione di Messina, che, con la sentenza
10 n. 701/2020/02, depositata il 4 febbraio 2020, ha respinto
11 l'appello del contribuente, condannando lo stesso al pagamento
12 delle spese di giudizio di 4mila euro, per lite temeraria, in quanto
13 l'ufficio non aveva fatto presente ai giudici che il contenzioso
14 non esisteva più.

Accertamenti annullati in autotutela

15 Per chiarezza, si fa presente che:

- 16 ❖ a seguito di segnalazione inoltrata il 29 agosto 2013, il
17 Garante del contribuente per la Sicilia aveva sollecitato l'ufficio a
18 fornire una <<esauriente relazione su quanto lamentato>> dal
19 contribuente, che, per colpa dell'ingiustizia subita, era <<stato
20 costretto a vendere un appartamento di sua proprietà a Roma>>;
- 21 ❖ l'ufficio di Messina, il 29 ottobre 2013, riconoscendo
22 l'illegittimità dell'accertamento per il 2006, aveva emesso un
23 provvedimento di sospensione delle somme iscritte a ruolo;
- 24 ❖ il 10 novembre 2013, dopo che l'ufficio aveva annullato
25 in autotutela gli accertamenti per gli anni 2006 e 2007, viene

1 pubblicato un articolo dal titolo “Grazie al Garante del contribuente
2 il Fisco elimina una lite inutile”, dando per scontato che tutto fosse
3 finito;

4 ❖ il Garante del contribuente per la Sicilia, con nota del 13
5 dicembre 2013, afferma di avere <<appreso dalla lettura
6 dell’istanza>> presentata dal contribuente che <<a seguito di
7 istanza di riesame in autotutela presentata il 29 agosto 2013,
8 l’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Messina, ha
9 finalmente riconosciuto l’illegittimità e infondatezza dei due atti di
10 accertamento per gli anni 2006 e 2007>>;

11 ❖ il 25 marzo 2014, l’ufficio, con <<comunicazione del
12 provvedimento di autotutela totale>>, annulla l’accertamento
13 <<relativo all’anno di imposta 2006>> e, pertanto, <<il suddetto
14 atto di accertamento è privo di effetti e le somme richieste non sono
15 dovute>>;

16 ❖ anche l’accertamento relativo al 2007 è stato annullato
17 dalla Commissione tributaria provinciale di Messina, con sentenza
18 n. 3604/2/16, depositata il 6 giugno 2016, che ha accolto il ricorso
19 del contribuente, con sentenza passata in giudicato.

20 ***Sentenza viziata dalla mancata esibizione***
21 ***dell’annullamento in autotutela***

22 La sentenza n. 701/2020/02 è viziata da un comportamento
23 omissivo dell’ufficio, che non ha fatto presente ai giudici tributari
24 di avere annullato l’accertamento in autotutela già il 25 marzo
25 2014, cioè sei anni prima della sentenza di secondo grado e,
pertanto, era cessata la materia del contendere. E’ evidente che il

1 comportamento dell'ufficio, magari a causa della confusione
2 fiscale di questi tempi, dimenticandosi di avere annullato
3 l'accertamento in autotutela, nel 2014, cioè sei anni prima della
4 sentenza del 2020, ha tratto i giudici di secondo grado
5 ingiustamente in errore, con conseguente vizio della sentenza.

6 Da parte del contribuente, poi deceduto il 21 ottobre 2019, non è
7 stato esibito il documento dell'annullamento in autotutela emesso
8 nel 2014 perché lo stesso riteneva cessata la materia del
9 contendere e, in occasione dell'udienza del 21 gennaio 2020 era
10 già passato a miglior vita... E' comunque inaccettabile il fatto
11 che il funzionario dell'ufficio, in occasione dell'udienza del 21
12 gennaio 2020, come risulta dal verbale, <<insiste nel rigetto
13 dell'appello e chiede la condanna delle spese per lite temeraria>>,
14 con ciò confermando di non sapere o di avere "dimenticato" che
15 la lite non esisteva più, per la ragione che l'atto impositivo era
16 stato annullato in autotutela dall'ufficio, che già sei anni prima
17 aveva riconosciuto l'errore nell'emettere un atto sbagliato.

18 ***L'istanza per chiedere all'ufficio la conferma***
19 ***dell'annullamento dell'accertamento***

20 Al fine di evitare la prosecuzione di un inutile contenzioso, il 26
21 febbraio 2020, il difensore del contribuente ha anche prodotto
22 all'ufficio un'istanza per chiedere la conferma dell'annullamento
23 in autotutela dell'accertamento per il 2006, con conseguente
24 irrilevanza della sentenza della Commissione tributaria regionale
25 per la Sicilia, sezione staccata di Messina. Nell'istanza veniva

1 segnalato il paradosso che, nonostante l'ufficio avesse annullato
2 l'accertamento per il 2006, il 25 marzo 2014, in occasione
3 dell'udienza del 21 gennaio 2020, presso la Commissione
4 tributaria regionale, sezione staccata di Messina, lo stesso ufficio
5 ha mandato in confusione i giudici tributari che, con la richiamata
6 sentenza n. 701/2020/02, depositata il 4 febbraio 2020, hanno
7 rigettato l'appello del contribuente, condannando lo stesso a
8 pagare 4mila euro a favore dell'ufficio. La stessa istanza del 26
9 febbraio 2020, prodotta all'ufficio, è stata presentata al Garante del
10 contribuente per la Sicilia, che, con una nota del 27 febbraio 2020,
11 ha prontamente segnalato la vicenda all'ufficio di Messina e
12 all'agenzia delle Entrate, direzione di Palermo. In riscontro alla
13 nota del Garante, l'ufficio legale di Messina, il 10 marzo 2020, ha
14 fornito una risposta articolata per affermare la legittimità della
15 sentenza di secondo grado, facendo sempre riferimento al
16 contenzioso sul diniego dell'autotutela, senza però fare alcun
17 accenno al fatto che l'accertamento oggetto del contendere era
18 stato già annullato in autotutela da parte dell'ufficio il 25 marzo
19 2014. Insomma, sarebbe bastato che l'ufficio, in udienza, avesse
20 esibito l'annullamento in autotutela, per consentire ai giudici di
21 dichiarare la cessata materia del giudizio. La condanna alle spese
22 di giudizio a carico del contribuente è una diretta conseguenza del
23 comportamento dell'ufficio.

24 ***L'annullamento in autotutela comporta***
25 ***la condanna alle spese a carico dell'ufficio***

In verità, va detto che se l'ufficio avesse fatto presente che l'atto

1 impositivo era stato annullato in autotutela, i giudici di secondo
2 grado avrebbero dovuto condannare l'ufficio al pagamento delle
3 spese, per il suo comportamento antiggiuridico. Al riguardo, come
4 sancito dalla Cassazione, con l'ordinanza 10161, depositata il 28
5 maggio 2020, il pagamento delle spese di giudizio a carico della
6 parte soccombente <<costituendo applicazione del principio di
7 causalità, per il quale non è esente da onere delle spese la parte che
8 con il suo comportamento antiggiuridico abbia provocato la
9 necessità del processo, prescinde dalle ragioni, di merito e
10 processuali, che l'abbiano determinata (Cassazione n. 19456 del
11 15 luglio 2008) ed impone, quindi, di verificare quale sarebbe
12 stato l'esito finale del giudizio ove non fosse intervenuto
13 l'annullamento dell'atto impugnato in sede di autotutela>>. Per la
14 Cassazione, ha ragione il contribuente nel sostenere che
15 <<consentire all'ufficio, in pendenza di causa, l'annullamento di
16 un atto viziato derivante da negligenza di un suo funzionario,
17 senza sopportare alcuna spesa, implica violazione dell'esercizio,
18 da parte del contribuente, del diritto alla tutela giurisdizionale,
19 oltre che violazione del principio del buon andamento
20 dell'amministrazione (articolo 97 costituzione) che dovrebbe
21 quanto meno rispondere in sede processuale sotto il profilo delle
22 spese di lite>>. Ed è questo anche il caso in esame. Pertanto, è
23 l'ufficio che deve essere condannato al pagamento delle spese di
24 giudizio, non certo il contribuente, ingiustamente disturbato da un
25 atto sbagliato, annullato dallo stesso ufficio in autotutela il 25

1 marzo 2014, cioè sei anni prima della sentenza dei giudici di
2 secondo grado.

3 Al riguardo, il Garante del contribuente, dopo la prima
4 segnalazione del 27 febbraio 2020, ne presenta un'altra, il 15
5 aprile 2020, successiva alla risposta dell'ufficio del 10 marzo
6 2020, nella quale l'ufficio fa riferimento alla sentenza n.
7 701/02/2020, depositata il 4 febbraio 2020, della Commissione
8 tributaria regionale per la Sicilia, sezione staccata di Messina.
9 Nella risposta al Garante del contribuente, del 10 marzo 2020,
10 l'ufficio, pur segnalando che il 25 marzo 2014 l'accertamento per
11 il 2006 era stato annullato in autotutela, si limita a fare un
12 excursus sulla legittimità del diniego delle istanze di annullamento
13 in autotutela. Per l'ufficio, <<fermo restando la totale assoluta
14 legittimità e trasparenza del comportamento dell'ufficio che,
15 nell'esercizio del suo potere discrezionale operato in sede di
16 autotutela, ha annullato l'avviso di accertamento oggetto di
17 contestazione per l'anno di imposta 2006, non può che ribadirsi
18 l'ineccepibilità integrale della sentenza emessa dalla Commissione
19 tributaria regionale la quale, lungi dal far rivivere l'avviso di
20 accertamento, ha ritenuto legittimo il relativo provvedimento di
21 rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela conformandosi al
22 principio di diritto ampiamente esposto, così come si è limitata ad
23 applicare rigorosamente l'articolo 15 bis del decreto legislativo
24 546/92, ai fini della liquidazione delle spese di giudizio>>.
25 Insomma, l'ufficio fa riferimento alla sentenza dei giudici di

1 secondo grado, considerata “ineccepibile”, ma non accenna in
2 alcun modo al fatto che ai giudici non è stato fatto presente che
3 l’accertamento era stato annullato in autotutela il 25 marzo 2014,
4 cioè sei anni prima della sentenza depositata il 4 febbraio 2020.

5 ***La nuova istanza del Garante del contribuente***

6 Il “silenzio” dell’ufficio non è passato inosservato al Garante del
7 contribuente che nella lettera del 15 aprile 2020 fa presente di non
8 avere ricevuto i chiarimenti richiesti. In questa lettera, <<si
9 evidenzia che questo Garante del contribuente, con nota del 27
10 febbraio 2020, aveva chiesto di chiarire come mai gli anzidetti
11 accertamenti (rectius l’accertamento per l’anno 2006)
12 costituiscono “materia del contendere” dopo l’annullamento in
13 autotutela come sopra specificato. Le controdeduzioni dell’ufficio
14 del 10 marzo 2020 riferiscono sul contenzioso avviato dal
15 contribuente sul diniego dell’autotutela avvenuta nel 2011,
16 conclusosi con sentenza della CTP di Messina n. 84/12/13 e
17 successiva sentenza della CTR, sezione staccata di Messina, n.
18 701/2/2020 del 21 gennaio 2020, ambedue sfavorevoli al
19 contribuente, senza però fornire i chiarimenti richiesti>>, a
20 cominciare dal fatto che l’ufficio non ha fatto presente che l’atto
21 impositivo era stata annullato ed era perciò cessata la materia del
22 contendere. Il Garante del contribuente <<rileva che l’agenzia
23 delle Entrate di Messina, dopo aver provveduto all’annullamento
24 dell’avviso di accertamento relativo all’anno 2006, con
25 provvedimento del 2014 (esercitando il potere di autotutela che
invece aveva rigettato nel 2011), avrebbe dovuto effettuare lo

1 sgravio delle somme iscritte a ruolo>> (cosa che poi ha fatto) <<e
2 quindi, essendo venuto meno l'interesse delle parti a una decisione
3 sulla domanda giudiziale, chiedere alla Commissione Tributaria,
4 ove era pendente il giudizio l'estinzione del giudizio per la cessata
5 materia del contendere, ex articolo 46 del decreto legislativo n.
6 546/92>>. In effetti, prosegue il Garante del contribuente
7 <<assistiamo a una sentenza che rigetta il ricorso del contribuente
8 che invocava l'annullamento in autotutela di un atto poi
9 riconosciuto>> successivamente alla presentazione del ricorso in
10 appello <<illegittimo ed annullato in autotutela dallo stesso
11 ufficio>>. Alla predetta nota del Garante del 15 aprile 2020,
12 l'ufficio è rimasto in silenzio, ed il Garante ha inoltrato una
13 richiesta di "sollecito chiarimenti". Nella nuova lettera, del 7 luglio
14 2020, il Garante <<chiede alla direzione provinciale di Messina,
15 ufficio controlli, di conoscere il motivo per cui alla sopraindicata
16 udienza del 21 gennaio 2020 non ha fatto presente al Giudice di
17 appello che l'accertamento di cui si discuteva era stato definito
18 con provvedimento in autotutela del 25 marzo 2014 (ben sei anni
19 addietro) ed andava chiesta la cessazione della materia del
20 contendere con compensazione delle spese. L'ufficio invece ha
21 chiesto la condanna alle spese per lite temeraria>>. Alla lettera di
22 sollecito chiarimenti del Garante del contribuente, del 7 luglio
23 2020, ha risposto l'ufficio legale di Messina, con lettera del 13
24 luglio 2020, ribadendo <<le medesime, articolate e già esaustive
25 considerazioni esposte in risposta alla nota di codesto Garante del

1 contribuente e che qui si riportano integralmente Per tali
2 motivi, l'ulteriore esame della controversia si intende concluso ed
3 archiviato>>. Insomma, per l'ufficio "è così e basta". Ed il
4 cittadino – suddito deve obbedire, senza nemmeno permettersi di
5 contestare l'operato dell'ufficio. Per di più, come dimostra la
6 vicenda sopra illustrata, dopo che l'accertamento è stato annullato
7 in autotutela nel 2014, l'ufficio si dimentica di segnalarlo ai
8 giudici tributari, che, di conseguenza, emettono una sentenza con
9 condanna alle spese di giudizio a carico del contribuente, quando,
10 invece, per principi consolidati della Cassazione, è l'ufficio che
11 deve pagare le spese di giudizio <<costituendo applicazione del
12 principio di causalità, per il quale non è esente da onere delle spese
13 la parte che con il suo comportamento antigiuridico abbia
14 provocato la necessità del processo>>. A questo punto, gli eredi
15 del contribuente, per non subire una ulteriore ingiustizia, hanno
16 dovuto presentare il ricorso in Cassazione, che, come dimostra la
17 vicenda in esame, può durare anche dopo la morte del
18 contribuente.

Titoli proposti:

1 Per contestare le operazioni “soggettivamente inesistenti” e
2 negare la detrazione dell’imposta e la deduzione delle spese, il
3 Fisco deve fornire la prova che vi sia stata la consapevole e
4 volontaria partecipazione dell’acquirente alla truffa

5 La Cassazione punisce l’ostinazione dell’ufficio a proseguire un
6 contenzioso perdente, condannandolo al pagamento delle spese di
7 giudizio per circa 15mila euro

Frodi carosello: la buona fede salva l’Iva e i costi

8 ***Mimma Cocciufa***
9 ***Tonino Morina***

10 Fisco bocciato dai giudici di legittimità, perché non ha “provato”
11 la consapevole e volontaria partecipazione dell’acquirente ad una
12 delle cosiddette “frodi carosello”. La buona fede dell’acquirente
13 “salva” la detrazione dell’Iva e la deduzione dei costi. Per
14 contestare le operazioni “soggettivamente inesistenti” e negare la
15 detrazione dell’Iva e la deduzione dei costi, il Fisco deve fornire
16 la prova che vi sia stata la consapevole e volontaria
17 partecipazione dell’acquirente alla truffa. Per la Cassazione,
18 ordinanza 18848/21, depositata il 3 luglio 2021, senza questa
19 “prova”, gli accertamenti del Fisco devono essere annullati.

I fatti

20 Nel 2010, l’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di
21 Agrigento, ufficio di Canicattì, notifica tre accertamenti, per gli
22 anni 2005, 2006 e 2007, con richieste di imposte, contributi Inps
23 e sanzioni per complessivi 1.069.067,50 euro, cioè più di due
24 miliardi delle vecchie lire. Il ricorso del contribuente viene
25 bocciato dalla Commissione tributaria provinciale di ***Agrigento***,

1 sezione n. 7, con tre sentenze depositate il **2 gennaio 2012**, e con
2 condanna alla refusione delle spese processuali che liquida in
3 2mila euro per ciascun anno, in totale 6mila euro.

4 Contro le sentenze dei giudici di primo grado, il contribuente
5 presenta ricorso in appello, che, con sentenza 256/24/2013,
6 depositata il 27 novembre 2013, viene accolto dalla Commissione
7 tributaria regionale della Sicilia, che ribalta così l'esito di primo
8 grado, annullando integralmente gli accertamenti.

I principi della Cassazione

9
10 Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, l'ufficio propone
11 ricorso per Cassazione, che i giudici di legittimità rigettano,
12 condannando l'ufficio al pagamento delle spese di lite, liquidate
13 in 10mila euro, oltre 200 euro per esborsi, spese generali, Iva e
14 contributi previdenziali. Per la Cassazione, i motivi del ricorso
15 dell'ufficio <<tutti relativi all'onere della prova in materia di
16 operazioni soggettivamente inesistenti sono infondati>>. Va
17 reiterato il principio di diritto che <<ove l'Amministrazione
18 finanziaria, contesti che "la fatturazione attenga ad operazioni
19 soggettivamente inesistenti, inserite nell'ambito di una frode
20 carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del
21 fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che
22 l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta,
23 dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi
24 oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o
25 avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione

1 della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza
2 del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere
3 istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere
4 adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad
5 evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore
6 accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in
7 rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo
8 rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei
9 pagamenti, né la mancanza di benefici della rivendita delle merci
10 o dei servizi">> (Cassazione, sezione 5, sentenza n. 9851 del 20
11 aprile 2018; conforme sezione 5, ordinanza n. 27555 del 30
12 ottobre 2018). Nella sentenza impugnata dall'ufficio, si legge che
13 <<l'Agenzia ... non produce alcuna prova idonea a dimostrare
14 che il cessionario avrebbe potuto e dovuto sapere, utilizzando
15 l'ordinaria diligenza, della possibile esistenza di qualche giro
16 fraudolento dell'Iva a monte dei suoi acquisti>>. Per i giudici di
17 legittimità, alla luce del richiamato principio di diritto, la
18 sentenza dei giudici di secondo grado <<è corretta in diritto, dal
19 momento che non sono stati violati i criteri di riparto dell'onere
20 della prova tra le parti>>. In conclusione, dopo più di dieci anni
21 di liti inutili, l'erario non incassa nulla e l'ufficio deve anche
22 pagare le spese di lite.

23
24
25

Ricostruzione normativa in base alla quale gli atti che dovevano essere notificati entro il 31 dicembre 2020, ma notificati nel 2021, sono illegittimi, per decadenza dei termini

In base alla seguente ricostruzione normativa, gli atti che dovevano essere notificati entro il **31 dicembre 2020**, ma notificati nel **2021**, sono illegittimi, perché tardivi.

Ecco perché.

Norme di riferimento	Oggetto
<p>Articolo 157, comma 1, decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, cosiddetto decreto Rilancio: sdoppiamento del termine di decadenza per gli accertamenti</p>	<p>L'articolo 157, comma 1, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, in vigore dal 19 maggio 2020, prevedeva due distinte fasi per gli atti in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> – devono essere emessi (firmati o elaborati), a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2020; – poi, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2021. <p>Condizioni di efficacia.</p> <p>La predetta norma prevede una condizione di efficacia. Precisamente, è stato previsto un doppio termine di decadenza, perché la proroga abbia effetto: l'emanazione di un provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate. Perciò, senza questo provvedimento, le doppie scadenze previste dall'articolo 157 non sono efficaci</p>
Inesistenza del	Entro il 31 dicembre 2020

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11	provvedimento dell'agenzia delle Entrate entro il 31 dicembre 2020. Conseguenze	(quindi, entro il termine di decadenza ordinario), non è stato emanato il provvedimento di cui all'articolo 157, comma 6, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 , cosiddetto decreto Rilancio. La circolare 25/E del 20 agosto 2020 , dell'agenzia delle Entrate, non può essere considerata come il provvedimento richiesto dall'articolo 157, perché spiega solamente il decreto Rilancio e non indica le modalità di applicazione della nuova emissione (fino al 31 dicembre 2020) e di notifica (fino al 31 dicembre 2021)
12 13 14 15 16 17	Decreto legge 15 gennaio 2021, n. 3 Nuova proroga per le notifiche al 31 gennaio 2022	Il decreto legge 15 gennaio 2021, n. 3 , aveva prorogato di un mese il periodo della notifica degli atti: dal 1° febbraio 2021 al 31 gennaio 2022 (non più dal primo gennaio 2021 al 31 dicembre 2022). Mancava però ancora il provvedimento previsto dall'articolo 157, comma 6, del cosiddetto decreto Rilancio.
18 19 20 21 22 23 24 25	Abrogazione dei decreti legge 15 gennaio 2021, n. 3 e 30 gennaio 2021, n. 7	Sia il decreto legge 3/2021 , sia il decreto legge 7/2021 , sono stati abrogati dall'articolo 1 della legge 3/2021, di conversione del decreto legge 183/2020 . Sempre la legge n. 3 del 26 febbraio 2021 ha inserito l'articolo 22 - bis nel decreto legge 183/2020 , che, nel modificare l'articolo 157 del decreto legge 34/2020, ha disposto che <<gli atti di

<p>1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11</p>		<p><i>accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza ... scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza...>></i></p>
<p>12 13 14 15 16 17 18 19</p>	<p>Provvedimento dell'agenzia delle Entrate 88314/2021, del 6 aprile 2021, previsto dall'articolo 157 del decreto Rilancio</p>	<p>Soltanto in data 6 aprile 2021 è stato emanato il provvedimento 88314/2021 dell'agenzia delle Entrate che dà efficacia al doppio termine di decadenza, in base al quale gli atti: – devono essere emessi (firmati o elaborati), a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2020; - poi, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 28 febbraio 2022.</p>
<p>20 21 22 23 24 25</p>	<p>Il provvedimento dell'agenzia delle Entrate, emanato nel 2021, cioè dopo la scadenza del termine di decadenza del 31 dicembre 2020, rende illegittima la notifica degli atti</p>	<p>E' principio di diritto che il termine di decadenza è prorogabile solo se la richiesta di proroga è emanata o la proroga è concessa prima della scadenza di tale termine (Cassazione, 4433/2020; Cassazione, 28073/2019; Cassazione, 1058/2019; Cassazione,</p>

1 eseguita tra il **1°**
2 **marzo 2021 e il 28**
3 **febbraio 2022**

29087/2018;
12396/2009).

Cassazione,

4 Quindi, essendo stato emanato il **6**
5 **aprile 2021** il provvedimento
6 **88314/2021** (atto necessario per
7 la proroga della emissione e della
8 notifica degli atti), solo nel **2021**,
9 cioè dopo la scadenza del termine di
10 decadenza ordinario (**31**
11 **dicembre 2020**), la decadenza
12 ordinaria non è stata prorogata al
13 **28 febbraio 2022**, ma è
14 rimasta entro il **31 dicembre**
15 **2020**. Pertanto, gli accertamenti,
16 che normalmente dovevano essere
17 emessi e notificati entro il **31**
18 **dicembre 2020**, se notificati nel
19 **2021 (dal 1° marzo 2021)**,
20 sono illegittimi, perché tardivi, visto
21 che nessuna proroga del termine di
22 decadenza è avvenuta entro il **31**
23 **dicembre 2020**

Gli atti in scadenza il 31 dicembre 2020, notificati nel 2021, sono tardivi e vanno annullati per decadenza dei termini

L'articolo 157, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, come sostituito dall'articolo 22 – bis del decreto legge 31 dicembre 2020, n. 183, convertito dalla legge 26 febbraio 2021, n. 21, stabilisce: <<1. In deroga a quanto previsto dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono **emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022**, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. *omissis* ...>>. Il comma 6 dell'articolo 157, letteralmente, dispone che <<Con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle Entrate sono individuate le modalità di applicazione del presente articolo>>. Questo provvedimento non è stato però emanato entro il 31 dicembre 2020. Il termine di emissione degli atti entro il 2020 è un termine decadenziale, per il quale le relative regole devono essere fissate da una norma di legge (anche secondaria), entro però lo spirare del termine di decadenza. Questa norma non può essere la stessa previsione dell'articolo 157 in quanto indeterminata. Perciò, non essendo intervenuto, entro il 31 dicembre 2020, nemmeno il provvedimento attuativo con le regole di emissione degli atti, tutti gli atti emessi entro fine 2020, notificati **tra il 1° marzo 2021 e il**

28 febbraio 2022 sono illegittimi e vanno annullati per decadenza dei termini.

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25

Commenti vari:

- 1
- 2
- 3 ❖ ***L'autotutela rimedia all'errore del computer***
- 4
- 5 ❖ ***Autotutela impossibile, anche se l'erario ha già incassato più di quanto è dovuto***
- 6
- 7 ❖ ***Il Fisco online manda in tilt gli uffici e i cittadini***
- 8
- 9 ❖ ***Fisco e Inps raddoppiano la pretesa e moltiplicano le liti***
- 10
- 11 ❖ ***Uffici in "confusione": non chiudono la lite basata su un atto sbagliato***
- 12
- 13 ❖ ***Giudici tributari "distratti" emettono sentenze a sorpresa***
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25

Titoli proposti:

L'ufficio di Agrigento annulla una richiesta sbagliata su una evidente duplicazione di reddito

***L'autotutela rimedia
all'errore del computer***

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Gli errori del computer possono essere corretti dalle persone. Ed è quello che è successo ad un contribuente che, per una duplicazione del reddito di lavoro dipendente, si è visto recapitare un accertamento automatizzato con richiesta di imposte, sanzioni e interessi. Per fortuna, nonostante le difficoltà in cui versa l'agenzia delle Entrate a livello nazionale, esistono ancora funzionari disposti ad ascoltare i cittadini e rimediare alle sviste del computer. Ecco i fatti.

La richiesta del Fisco

Un contribuente riceve un accertamento automatizzato dell'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Agrigento, con richiesta di imposte, sanzioni e interessi per circa 12mila euro. La richiesta deriva dal fatto che nel sistema informatico dell'agenzia delle Entrate, il cosiddetto "cervellone" del Fisco, risultano due certificazioni uniche riferite allo stesso contribuente, modelli CU 2016, per l'anno 2015. Le due certificazioni riguardano lo stesso datore di lavoro, lo stesso importo a titolo di reddito di lavoro dipendente, 14.936,00 euro, lo stesso numero di giorni di lavoro,

1 365, ma un importo di ritenute diverso, 2.093,00 euro nella prima
2 certificazione e 1.113,00 euro nella seconda. In pratica, il
3 cervellone del Fisco somma gli importi delle due certificazioni,
4 raddoppiando quindi il reddito di lavoro dipendente da 14.936,00
5 a 29.872,00 euro, chiedendo, di conseguenza, una differenza di
6 imposte, con sanzioni e interessi.

L'istanza in autotutela e l'intervento dell'ufficio

7 Il contribuente, considerata l'errata duplicazione, presenta
8 un'istanza di annullamento in autotutela all'agenzia delle Entrate,
9 direzione provinciale di Agrigento, segnalando che
10 l'accertamento deve essere annullato, in quanto si tratta di una
11 duplice comunicazione della certificazione unica del 2016, per il
12 2015, la prima volta inviata con l'importo delle ritenute sbagliate,
13 poi corretto nel secondo invio della certificazione unica. Lo stesso
14 dipendente non ha certamente lavorato 730 giorni in un anno per
15 lo stesso datore di lavoro (365, più 365).

16 A seguito dell'istanza, l'ufficio, eseguiti i necessari riscontri, il 10
17 febbraio 2022 ha comunicato di avere annullato l'accertamento,
18 per inesistenza del presupposto impositivo.
19

L'autotutela "dimenticata"

20 L'intervento dell'ufficio di Agrigento è lodevole perché ha così
21 evitato di aprire una lite inutile e dispendiosa per il cittadino e per
22 l'amministrazione finanziaria, cioè per la collettività, anche
23 perché altri uffici si sono "dimenticati" dell'autotutela. Va anche
24 detto che, da qualche anno, la macchina fiscale è praticamente
25

1 ferma. E' quasi "scomparso" il controllo del territorio, che
2 significa tentare di scovare i veri evasori. Per lo più, i controlli
3 che si fanno sono quelli affidati alle banche dati a disposizione
4 del Fisco. Il "blocco" della macchina fiscale è anche conseguenza
5 della sentenza della Corte costituzionale, n. 37 del 17 marzo
6 2015, che ha "cancellato" i dirigenti nominati senza concorso.
7 Dopo la sentenza, ormai di sette anni fa, l'agenzia delle Entrate, a
8 fronte di circa 1.100 dirigenti necessari, ne dispone meno di 250,
9 visto che 800, i cosiddetti "incaricati", sono decaduti in quanto
10 dichiarati illegittimi e altri 50 circa sono andati in pensione.

Il Fisco deve ripartire dall'autotutela

11 E' curioso il fatto che si continua a parlare di Fisco "amico", ma
12 la realtà è profondamente diversa. Se è vero che il Fisco deve
13 essere amico dei cittadini, innanzitutto si deve sistemare la
14 macchina fiscale e poi si deve ripartire dall'autotutela. Per una
15 vera autotutela, è però necessario che il Fisco sia obbligato a
16 rispondere alle istanze dei cittadini. Perché l'autotutela, così
17 com'è, senza obbligo di risposta in tempi certi, serve a poco o
18 nulla. Così come, in questi ultimi anni, sono pochi i funzionari
19 degli uffici che si assumono la responsabilità di annullare gli atti
20 sbagliati in tutto o in parte. La domanda che si fanno è sempre la
21 stessa: "chi me lo fa fare?". Non si può fare affidamento solo
22 nella fortuna di trovare quelle poche persone che ancora oggi,
23 come i funzionari di Agrigento, nonostante tutto, fanno il loro
24
25

dovere con onestà, serietà, professionalità e rispetto dei cittadini
tutti, senza distinzione alcuna.

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25

Titoli proposti:

Nemmeno l'intervento del Garante del contribuente è servito a fare recedere l'ufficio dalla richiesta di ulteriori somme a contribuenti che hanno pagato oltre il 100 per cento

Autotutela impossibile, anche se l'erario ha già incassato più di quanto è dovuto

***Mimma Cocciufa
Tonino Morina***

Si parla spesso di "Fisco amico", ma la realtà è profondamente diversa. In alcuni casi è esattamente il contrario, nel senso che certi uffici sono alla ricerca del pelo nell'uovo, per punire i contribuenti che magari commettono qualche errore formale. Ed è quello che è capitato a un avvocato con l'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Trapani. Ecco i fatti.

L'accertamento del Fisco

L'ufficio emette un accertamento per il 2015, nei confronti di un avvocato, per redditi prodotti in forma associata di uno studio legale tributario di quattro associati, di cui due legali e due commercialisti, <<percentuale di partecipazione agli utili o alle perdite: 25%; reddito o perdita della società o associazione: 100.331; quota del reddito o della perdita 25.083>>. L'accertamento è sbagliato per la ragione che i due avvocati, per il 2015, non hanno posseduto alcun reddito di partecipazione. In verità, il reddito conseguito dallo studio legale tributario per il 2015, di complessivi 100.331,00 euro, è stato attribuito, nella misura del 50% per l'importo di 50.166,00 euro ciascuno, ai due

1 associati commercialisti, sulla base di una scrittura privata, nella
2 quale è precisato che <<tenuto conto che i compensi incassati nel
3 2015 derivano esclusivamente da attività di consulenza fiscale e
4 consulenza del lavoro, la partecipazione agli utili del 2015
5 dell'associazione professionale>> è stata stabilita nella misura del
6 50% ciascuno ai due commercialisti.

Le istanze in autotutela e i dinieghi dell'ufficio

7 Considerato che l'intero reddito dello studio è stato dichiarato dai
8 due commercialisti, nessun altro reddito di partecipazione è stato
9 dichiarato dai due avvocati. Non è certo pensabile che l'ufficio,
10 avendo la disponibilità dei dati delle dichiarazioni dei redditi dei
11 due associati commercialisti, che hanno dichiarato l'intero reddito
12 dello studio legale tributario associato, possa pretendere la
13 dichiarazione di ulteriori redditi da parte degli altri due associati
14 che non hanno avuto attribuito alcun reddito di partecipazione. Per
15 di più, va detto che, con l'imputazione del reddito dello studio
16 legale tributario associato, fatta solo ai due associati
17 commercialisti, che hanno dichiarato il 50% ciascuno del reddito
18 dello studio, ha comportato un maggior pagamento di imposte,
19 rispetto a quanto si sarebbe pagato complessivamente, attribuendo
20 il reddito ai quattro associati, nella misura del 25% ciascuno. A
21 questo punto, l'avvocato, che ha ricevuto l'accertamento, ha fatto
22 un'istanza di annullamento all'ufficio, ricevendo, però, per due
23 volte, il diniego perché la scrittura privata non è "autenticata",
24 come prescrive la legge. Così facendo, l'ufficio, pur avendo
25

1 incassato di più di quanto avrebbe incassato con l'attribuzione del
2 reddito nella misura del 25% ciascuno ai quattro associati, in
3 luogo del 50% ciascuno dichiarato dai due commercialisti, per una
4 violazione formale, chiede altre somme all'avvocato che ha
5 ricevuto la contestazione del Fisco. Con l'ulteriore paradosso che
6 l'altro associato avvocato non ha ricevuto alcun accertamento ed i
7 termini per una eventuale contestazione sono già scaduti. Così
8 come sono scaduti i termini per chiedere un eventuale rimborso da
9 parte dei due commercialisti per l'anno 2015.

10 ***La terza istanza presentata anche al Garante dei contribuenti***

11 Per evitare una palese ingiustizia, l'avvocato accertato presenta
12 una terza istanza, chiedendo l'intervento del garante del
13 contribuente. A quest'ultima istanza, l'ufficio risponde ancora
14 negativamente in quanto <<la mancanza di data certa della
15 scrittura privata e la distribuzione del reddito ai soci in essa
16 contenuta determinano un arbitrario spostamento di imponibile
17 fra i soci, con conseguenze di evidente natura sostanziale>>. In
18 verità, come si è detto, sotto l'aspetto sostanziale, con
19 l'attribuzione del reddito a solo due associati, anziché a quattro,
20 sono state pagate più imposte di quelle dovute, in aggiunta al
21 paradosso che l'ufficio ha emesso l'accertamento nei confronti di
22 uno dei due avvocati, "dimenticandosi" dell'altro. Purtroppo,
23 oggi più che mai, l'autotutela appartiene al passato e sono pochi i
24 funzionari del Fisco che hanno il coraggio di annullare gli atti
25 sbagliati. Autotutela significa autocorrezione e correttezza, ed è

1 proprio basandosi sui principi di correttezza che il legislatore ha
2 introdotto la norma sull'autotutela. Come insegna la stessa Corte
3 di Cassazione, che nella sentenza 2575 del 29 marzo 1990
4 afferma che <<in uno Stato moderno, il vero interesse del Fisco
5 non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare
6 pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni
7 contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o
8 processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia
9 sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del
10 soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte
11 del gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla
12 lealtà fiscale>>. Parole e principi che, evidentemente,
13 appartengono al passato.
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1 La mancanza di dialogo con i contribuenti genera
2 una moltiplicazione di istanze e risposte, che però
3 non risolvono il problema

***Il Fisco online manda in tilt
gli uffici e i cittadini***

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

4
5
6
7 La realtà è spesso diversa dalle promesse del legislatore o dalle
8 belle parole che si è soliti dire. Un esempio in questo senso è nel
9 famoso progetto “carta zero”, lanciato più di 30 anni fa, che è
10 rimasto solo nelle intenzioni del legislatore, anche perché la carta,
11 cioè i documenti, sono spesso duplicati o triplicati per la
12 necessità di esibirli agli uffici o di averli a disposizione per
13 qualsiasi richiesta degli stessi uffici. Il Fisco sempre più
14 telematico degli ultimi anni doveva anche servire per raggiungere
15 l’obiettivo “carta zero”. Belle intenzioni che, però, alla prova dei
16 fatti, sono rimaste tali, con l’aggravante che, in questi ultimi due
17 anni, a causa del Covid – 19, detto coronavirus, il dialogo Fisco –
18 cittadini in presenza è scomparso. Parlare con qualche
19 funzionario è diventata un’impresa ed il confronto con gli uffici è
20 spesso virtuale, affidato ai messaggi per posta elettronica
21 ordinaria (Peo) o per posta elettronica certificata (Pec). Capita
22 anche spesso che alle istanze del contribuente, l’ufficio rimanga
23 in silenzio.

Dialogo tra sordi “Fisco contribuenti”

24
25 In alcuni casi, per la mancanza di un confronto diretto, si assiste
ad un dialogo tra sordi, con i contribuenti costretti a presentare

1 più istanze per lo stesso problema e l'ufficio che risponde più
2 volte senza però risolvere il problema. Ed è quello che è capitato
3 ad un contribuente che è già arrivato alla terza istanza. Ecco i
4 fatti. Un contribuente, il 17 novembre 2021, riceve una
5 comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, con
6 richiesta di pagamento per 882,00 euro, riferita al marito
7 deceduto nel 2019. Il contribuente, tramite il canale telematico
8 dell'agenzia delle Entrate "Civis", fa presente che la
9 comunicazione deve essere annullata perché non è dovuta alcuna
10 imposta, già versata a seguito di ravvedimento, che spesso il
11 sistema di controllo del Fisco non "intercetta". A seguito della
12 richiesta di assistenza tramite il "Civis", il 13 dicembre 2021,
13 viene emessa una nuova comunicazione, di parziale
14 accoglimento, ma con una residua richiesta di pagamento per
15 538,10 euro, di cui imposte per presunto omesso versamento di
16 una rata dell'addizionale regionale per 462,26 euro, sanzioni
17 46,23 euro e interessi 29,61 euro. In questa seconda
18 comunicazione, l'ufficio, correttamente, ha cancellato le sanzioni
19 sugli altri versamenti eseguiti in ritardo nel 2020, proprio in
20 considerazione del fatto che il contribuente era deceduto nel
21 2019. Come chiarito nella seconda lettera inviata all'ufficio per
22 posta elettronica certificata (PEC) il 21 dicembre 2021, la residua
23 richiesta dell'ufficio di 538,10 euro doveva essere annullata per la
24 ragione che non è dovuta alcuna imposta, in quanto l'importo
25

1 chiesto è stato versato in data 8 giugno 2020, con il ravvedimento
2 senza sanzioni perché il contribuente era deceduto.

3 ***Le sanzioni non sono trasmissibili agli eredi***

4 L'ufficio, a seguito della seconda lettera, con una nuova
5 comunicazione, terza versione, riduce ulteriormente la richiesta di
6 pagamento da 568,65 euro a 369,36 euro; in questa
7 comunicazione, pervenuta per posta elettronica certificata il 24
8 dicembre 2021, l'ufficio, dopo avere cancellato ogni richiesta a
9 titolo di imposte, fa però miracolosamente "resuscitare" le
10 sanzioni che aveva già correttamente annullato nella seconda
11 comunicazione, elaborata il 13 dicembre 2021. Nella
12 comunicazione inviata dall'ufficio il 24 dicembre sono infatti
13 chieste sanzioni per 336,46 euro, più interessi 32,90 euro, in
14 totale 369,36 euro. Vale la pena ripetere che le sanzioni di 336,46
15 euro, già correttamente cancellate nella comunicazione elaborata
16 il 13 dicembre 2021, non sono dovute perché, per legge, le
17 sanzioni non sono trasmissibili agli eredi (articolo 8, decreto
18 legislativo 18 dicembre 1997, n. 472). A questo punto, il
19 contribuente, dopo avere tentato inutilmente di parlare con
20 qualche funzionario, perché quasi tutti erano in smart working,
21 cosiddetto "lavoro agile", il 27 dicembre 2021 invia una terza
22 lettera per posta elettronica certificata, sperando di trovare un
23 funzionario più attento. La sensazione è che con la scusa dello
24 smart working alcuni dipendenti della pubblica amministrazione
25 lavorino meno di prima, magari sovraccaricando le persone più

1 disponibili e sensibili alle richieste dei cittadini, ma che non
2 possono però sopperire alle carenze dei loro colleghi. Ai
3 cosiddetti furbetti del cartellino, negli ultimi due anni, a causa del
4 coronavirus, si è aggiunta una nuova categoria, quelli dello smart
5 working, con i cittadini che sono gli unici a soffrirne e subirne le
6 conseguenze.

7 ***Il Fisco è “amico” a parole, ma nei fatti è “nemico”***

8 Con la confusione fiscale di questi tempi, ormai arrivata a livelli
9 insostenibili ed intollerabili, alcuni uffici, per raggiungere gli
10 obiettivi in tema di accertamento, controlli, verifiche ed altro,
11 approfittano di qualsiasi errore del contribuente, anche se in
12 contrasto con le promesse più volte fatte dai vertici dell'agenzia
13 delle Entrate che parlano di un Fisco amico e leale. Belle parole,
14 ma nei fatti non è così. Purtroppo, oggi più che mai, l'autotutela
15 appartiene al passato e sono pochi i funzionari del Fisco che
16 hanno il coraggio di annullare gli atti sbagliati. Autotutela
17 significa autocorrezione e correttezza, ed è proprio basandosi sui
18 principi di correttezza che il legislatore ha introdotto la norma
19 sull'autotutela.

20 Per cambiare “passo”, ci vuole più lealtà e collaborazione, solo
21 così si potrà sperare in un Fisco amico e contribuenti in buona
22 fede, con l'obiettivo di eliminare la grande confusione fiscale che
23 sta soffocando tutti, uffici dell'agenzia delle Entrate compresi.
24 Come sempre, gli unici a beneficiarne sono i veri evasori. E poi si
25 continua a parlare di “lotta all'evasione”, che, al pari
dell'autotutela, appartiene al passato. In questa grande confusione

1 fiscale, sicuramente una delle peggiori degli ultimi 20 anni,
2 l'autotutela, oggi più che mai, appartiene al passato, tanto è vero
3 che, come si è detto, alle richieste dei contribuenti spesso gli
4 uffici restano in silenzio. Silenzio che è peggio di una risposta
5 negativa.

6 ***Passare da uno stato di paura ad uno di certezza del diritto e fiducia***

7 La gente è anche stanca di sentire annunciare continue
8 “semplificazioni” che, alla prova dei fatti, sono nuove
9 complicazioni. I contribuenti, anzi i “Cittadini” meritano più
10 rispetto ed un sistema fiscale che generi certezze, non paure,
11 ansie e panico, come quello degli ultimi anni. Anche l'ex ministro
12 dell'Economia, Giovanni Tria, nell'illustrare le linee guida
13 davanti alla Commissione Finanze del Senato, il 17 luglio 2018,
14 ha affermato che è <<doveroso passare da uno stato di paura nei
15 confronti dell'amministrazione finanziaria a uno stato di certezza
16 del diritto e fiducia>>. I principi guida devono essere quelli di
17 buona fede e reciproca collaborazione, ricordandosi che
18 l'autotutela esiste, non è una specie di optional e l'ufficio
19 emittente <<non possiede una potestà discrezionale di decidere a
20 suo piacimento se correggere o no i propri errori>>.

21 ***Il “gioco dell'oca del contenzioso”***

22 La verità è che per alcuni uffici è difficile abbandonare le liti,
23 anche a rischio di non incassare nulla e pagare le spese di
24 giudizio. In certi casi, infatti, aperta una lite, essi proseguono il
25 contenzioso come se fosse diventato il “gioco dell'oca”. Ad ogni

1 sentenza favorevole per il contribuente, segue l'appello
2 dell'ufficio che, in genere, non rinuncia alla lite, anche se è sicuro
3 di perdere. Non è giusto perché i fastidi per i contribuenti, non
4 solo in termini economici, sono notevoli. Ma gli uffici se ne
5 lavano le mani, lasciando fare ai giudici, e, anche se perdono in
6 tutti e due i primi gradi di giudizio, proseguono la lite fino alla
7 Cassazione. Insomma, bene che vada, almeno dieci anni di
8 sofferenze per i contribuenti. Gli uffici non devono proseguire le
9 liti perse in partenza. Essi devono avere il coraggio di riconoscere
10 i propri errori, perché il cittadino merita rispetto, soprattutto se è
11 un contribuente leale. Compito degli uffici è di migliorare la
12 sostenibilità delle pretese tributarie indicate negli atti, non di
13 proseguire liti inutili. Purtroppo, in alcuni uffici, la parola
14 d'ordine "ridurre il contenzioso" viene letta al contrario, come se
15 fosse scritta "moltiplicare il contenzioso".
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1
2
3
4
Con una direttiva del 28 dicembre 2012, l'agenzia delle Entrate si era riservata di fornire indicazioni in merito agli importi da iscrivere sulla scorta delle determinazioni dell'istituto previdenziale. Sono "passati" 10 anni e non è cambiato nulla.

5
6
L'applicazione di regole diverse comporta anche la duplicazione di pagamenti delle stesse somme, situazione inaccettabile, ma reale

7
8
Fisco e Inps raddoppiano la pretesa e moltiplicano le liti

9
Giuseppe Morina

10
Tonino Morina

11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
Da molti anni esiste un doppio binario che non ha alcuna giustificazione. Riguarda gli accertamenti dell'agenzia delle Entrate, con richiesta di contributi Inps, e l'istituto previdenziale che chiede le stesse somme, moltiplicando così le liti. E' una situazione inaccettabile, ma reale, che succede a tanti contribuenti, i quali, dopo avere ricevuto l'accertamento dell'ufficio delle Entrate, contenente anche la richiesta dei contributi Inps, a distanza di qualche mese o anno, si vedono ripetere la stessa richiesta di contributi da parte dell'istituto previdenziale. In questo modo, il contribuente, per contestare l'accertamento del Fisco, deve presentare ricorso ai giudici tributari. Poi, per contestare la richiesta dell'Inps, deve presentare ricorso al Tribunale, al giudice del lavoro. Il contribuente deve perciò fare due ricorsi, pagare i compensi a più professionisti ed affidarsi agli esiti incerti ed imprevedibili del contenzioso.

Doppia richiesta e doppio ricorso

1 Il guaio è che, se il contribuente si “dimentica” di fare il ricorso al
2 Tribunale per i contributi Inps, a prescindere dagli esiti del
3 contenzioso presso le commissioni tributarie, l’avviso di addebito
4 dell’Inps, che costituisce titolo esecutivo, comporta l’obbligo per
5 il contribuente di pagare le somme chieste. Può anche capitare
6 che l’accertamento emesso dall’ufficio delle Entrate venga
7 annullato, ma il contribuente, se non ha fatto ricorso contro
8 l’avviso di addebito Inps, è costretto a pagare ugualmente i
9 contributi Inps indicati nell’accertamento annullato, con
10 maggiorazioni e spese. In questi casi, i contribuenti possono
11 presentare un’istanza di annullamento in autotutela, che, però,
12 l’istituto previdenziale difficilmente prende in considerazione,
13 con il paradosso di costringere il contribuente a pagare somme
14 derivanti da un accertamento successivamente annullato.

15 ***L’altalena delle sentenze:***

16 ***una volta si vince, l’altra si perde***

17 Capita anche che le sentenze dei giudici tributari possano essere
18 diverse da quelle del giudice del lavoro, una positiva e l’altra
19 negativa o viceversa. La verità è che questo assurdo doppio
20 binario, con la duplicazione delle stesse somme e il doppio
21 contenzioso, deve essere eliminato, perché ingiustificato e
22 inaccettabile. In questo modo, anziché alleggerire il contenzioso,
23 lo si alimenta, creando disorientamento ai contribuenti.

24 ***Chiusure liti fiscali irrilevanti per l’Inps***

1 Con la chiusura delle liti, di cui all'articolo 16, della legge
2 289/2002, e con le altre definizioni agevolate, è capitato che
3 l'istituto previdenziale non si sia attivato. In questi casi, la
4 chiusura della lite fatta ai fini fiscali, diventa, per inerzia
5 dell'Inps o per decadenza dei termini, chiusura definitiva anche ai
6 fini previdenziali. Invece, nei casi in cui l'Inps si attiva, l'istituto
7 chiede i contributi per l'intero importo accertato più sanzioni
8 accessorie e interessi, senza considerare le percentuali pagate dai
9 contribuenti al solo fine di chiudere la lite fiscale.

La direttiva del 2012 “dimenticata”

10 In proposito, l'agenzia delle Entrate, in una direttiva del 28
11 dicembre 2012, contenente le istruzioni per gli uffici in materia di
12 contributi Inps iscritti a ruolo, si era riservata di fornire
13 indicazioni in merito alle somme eventualmente da iscrivere sulla
14 scorta delle determinazioni dell'Inps nel frattempo interpellato
15 dalla stessa agenzia delle Entrate. Le “determinazioni dell'Inps” e
16 le indicazioni dell'agenzia delle Entrate erano e sono urgenti e
17 indispensabili, ma, dopo 10 anni, nulla è cambiato, con i
18 contribuenti costretti ad un doppio contenzioso dagli esiti
19 imprevedibili.
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1 Dopo che l'accertamento del 2006 era stato annullato in
2 autotutela, il funzionario delle Entrate trae in errore i giudici,
3 chiedendo la condanna del contribuente per lite temeraria

***Uffici in “confusione”: non chiudono
la lite basata su un atto sbagliato***

Salvina Morina e Tonino Morina

4
5
6 La realtà può essere il contrario di quello che si dice a parole. Ad
7 esempio, si sente parlare spesso di “Fisco amico”, ma in alcuni
8 casi ci si trova di fronte ad un “Fisco nemico”. E' quello che è
9 capitato ad un contribuente della provincia di Messina che, dopo
10 avere ottenuto, nel 2014, l'annullamento in autotutela di un
11 accertamento sbagliato, ha subito, nel 2020, la condanna alle
12 spese di giudizio per lite temeraria, perché l'ufficio si è
13 dimenticato di segnalare al giudice tributario che il contenzioso
14 non esisteva più. Ecco i fatti.

15 L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Messina, emette
16 un accertamento per il 2006, nei confronti di un contribuente,
17 chiedendo imposte e sanzioni per complessivi 103.098,00 euro.
18 Contro l'accertamento, viene presentato ricorso alla Commissione
19 tributaria provinciale di Messina, che, con la sentenza n.
20 84/12/13, depositata il 7 febbraio 2013, ha dichiarato
21 inammissibile il ricorso presentato contro l'istanza di
22 annullamento in autotutela. Nel frattempo, lo stesso ufficio di
23 Messina aveva emesso un altro accertamento, per il 2007, con
24 richiesta di imposte e sanzioni per complessivi 109.103,00 euro. I
25 due accertamenti, a seguito di istanza in autotutela, nel 2014 sono

1 stati annullati dall'ufficio, che ne ha quindi riconosciuto
2 l'illegittimità ed infondatezza. Il contenzioso relativo al 2006 era
3 però ancora pendente, essendo stato presentato nel 2013 l'appello
4 contro la sentenza di primo grado, prima cioè che l'accertamento
5 venisse poi annullato nel 2014, con conseguente cessata materia
6 del contendere. Dopo sette anni, l'appello viene posto in
7 discussione il 21 gennaio 2020, presso la Commissione tributaria
8 regionale per la Sicilia, sezione di Messina, che, con la sentenza
9 n. 701/2020/02, depositata il 4 febbraio 2020, ha respinto
10 l'appello del contribuente, condannando lo stesso al pagamento
11 delle spese di giudizio di 4mila euro, per lite temeraria, in quanto
12 l'ufficio non aveva fatto presente ai giudici che il contenzioso
13 non esisteva più.

Accertamenti annullati in autotutela

14 Per chiarezza, si fa presente che:

- 15 ❖ a seguito di segnalazione inoltrata il 29 agosto 2013, il
16 Garante del contribuente per la Sicilia aveva sollecitato l'ufficio a
17 fornire una <<esauriente relazione su quanto lamentato>> dal
18 contribuente, che, per colpa dell'ingiustizia subita, era <<stato
19 costretto a vendere un appartamento di sua proprietà a Roma>>;
- 20 ❖ l'ufficio di Messina, il 29 ottobre 2013, riconoscendo
21 l'illegittimità dell'accertamento per il 2006, aveva emesso un
22 provvedimento di sospensione delle somme iscritte a ruolo;
- 23 ❖ il 10 novembre 2013, dopo che l'ufficio aveva annullato
24 in autotutela gli accertamenti per gli anni 2006 e 2007, viene
25 pubblicato un articolo dal titolo "Grazie al Garante del contribuente

1 il Fisco elimina una lite inutile”, dando per scontato che tutto fosse
2 finito;

3 ❖ il Garante del contribuente per la Sicilia, con nota del 13
4 dicembre 2013, afferma di avere <<appreso dalla lettura
5 dell’istanza>> presentata dal contribuente che <<a seguito di
6 istanza di riesame in autotutela presentata il 29 agosto 2013,
7 l’agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Messina, ha
8 finalmente riconosciuto l’illegittimità e infondatezza dei due atti di
9 accertamento per gli anni 2006 e 2007>>;

10 ❖ il 25 marzo 2014, l’ufficio, con <<comunicazione del
11 provvedimento di autotutela totale>>, annulla l’accertamento
12 <<relativo all’anno di imposta 2006>> e, pertanto, <<il suddetto
13 atto di accertamento è privo di effetti e le somme richieste non sono
14 dovute>>;

15 ❖ anche l’accertamento relativo al 2007 è stato annullato
16 dalla Commissione tributaria provinciale di Messina, con sentenza
17 n. 3604/2/16, depositata il 6 giugno 2016, che ha accolto il ricorso
18 del contribuente, con sentenza passata in giudicato.

19 ***Sentenza viziata dalla mancata esibizione***
20 ***dell’annullamento in autotutela***

21 La sentenza n. 701/2020/02 è viziata da un comportamento
22 omissivo dell’ufficio, che non ha fatto presente ai giudici tributari
23 di avere annullato l’accertamento in autotutela già il 25 marzo
24 2014, cioè sei anni prima della sentenza di secondo grado e,
25 pertanto, era cessata la materia del contendere. E’ evidente che il
comportamento dell’ufficio, magari a causa della confusione

1 fiscale di questi tempi, dimenticandosi di avere annullato
2 l'accertamento in autotutela, nel 2014, cioè sei anni prima della
3 sentenza del 2020, ha tratto i giudici di secondo grado
4 ingiustamente in errore, con conseguente vizio della sentenza.

5 Da parte del contribuente, poi deceduto il 21 ottobre 2019, non è
6 stato esibito il documento dell'annullamento in autotutela emesso
7 nel 2014 perché lo stesso riteneva cessata la materia del
8 contendere e, in occasione dell'udienza del 21 gennaio 2020 era
9 già passato a miglior vita... E' comunque inaccettabile il fatto
10 che il funzionario dell'ufficio, in occasione dell'udienza del 21
11 gennaio 2020, come risulta dal verbale, <<insiste nel rigetto
12 dell'appello e chiede la condanna delle spese per lite temeraria>>,
13 con ciò confermando di non sapere o di avere "dimenticato" che
14 la lite non esisteva più, per la ragione che l'atto impositivo era
15 stato annullato in autotutela dall'ufficio, che già sei anni prima
16 aveva riconosciuto l'errore nell'emettere un atto sbagliato.

17 ***L'istanza per chiedere all'ufficio la conferma***
18 ***dell'annullamento dell'accertamento***

19 Al fine di evitare la prosecuzione di un inutile contenzioso, il 26
20 febbraio 2020, il difensore del contribuente ha anche prodotto
21 all'ufficio un'istanza per chiedere la conferma dell'annullamento
22 in autotutela dell'accertamento per il 2006, con conseguente
23 irrilevanza della sentenza della Commissione tributaria regionale
24 per la Sicilia, sezione staccata di Messina. Nell'istanza veniva
25 segnalato il paradosso che, nonostante l'ufficio avesse annullato

1 l'accertamento per il 2006, il 25 marzo 2014, in occasione
2 dell'udienza del 21 gennaio 2020, presso la Commissione
3 tributaria regionale, sezione staccata di Messina, lo stesso ufficio
4 ha mandato in confusione i giudici tributari che, con la richiamata
5 sentenza n. 701/2020/02, depositata il 4 febbraio 2020, hanno
6 rigettato l'appello del contribuente, condannando lo stesso a
7 pagare 4mila euro a favore dell'ufficio. La stessa istanza del 26
8 febbraio 2020, prodotta all'ufficio, è stata presentata al Garante del
9 contribuente per la Sicilia, che, con una nota del 27 febbraio 2020,
10 ha prontamente segnalato la vicenda all'ufficio di Messina e
11 all'agenzia delle Entrate, direzione di Palermo. In riscontro alla
12 nota del Garante, l'ufficio legale di Messina, il 10 marzo 2020, ha
13 fornito una risposta articolata per affermare la legittimità della
14 sentenza di secondo grado, facendo sempre riferimento al
15 contenzioso sul diniego dell'autotutela, senza però fare alcun
16 accenno al fatto che l'accertamento oggetto del contendere era
17 stato già annullato in autotutela da parte dell'ufficio il 25 marzo
18 2014. Insomma, sarebbe bastato che l'ufficio, in udienza, avesse
19 esibito l'annullamento in autotutela, per consentire ai giudici di
20 dichiarare la cessata materia del giudizio. La condanna alle spese
21 di giudizio a carico del contribuente è una diretta conseguenza del
22 comportamento dell'ufficio.

23 ***L'annullamento in autotutela comporta***
24 ***la condanna alle spese a carico dell'ufficio***

25 In verità, va detto che se l'ufficio avesse fatto presente che l'atto
impositivo era stato annullato in autotutela, i giudici di secondo

1 grado avrebbero dovuto condannare l'ufficio al pagamento delle
2 spese, per il suo comportamento antiggiuridico. Al riguardo, come
3 sancito dalla Cassazione, con l'ordinanza 10161, depositata il 28
4 maggio 2020, il pagamento delle spese di giudizio a carico della
5 parte soccombente <<costituendo applicazione del principio di
6 causalità, per il quale non è esente da onere delle spese la parte che
7 con il suo comportamento antiggiuridico abbia provocato la
8 necessità del processo, prescinde dalle ragioni, di merito e
9 processuali, che l'abbiano determinata (Cassazione n. 19456 del
10 15 luglio 2008) ed impone, quindi, di verificare quale sarebbe
11 stato l'esito finale del giudizio ove non fosse intervenuto
12 l'annullamento dell'atto impugnato in sede di autotutela>>. Per la
13 Cassazione, ha ragione il contribuente nel sostenere che
14 <<consentire all'ufficio, in pendenza di causa, l'annullamento di
15 un atto viziato derivante da negligenza di un suo funzionario,
16 senza sopportare alcuna spesa, implica violazione dell'esercizio,
17 da parte del contribuente, del diritto alla tutela giurisdizionale,
18 oltre che violazione del principio del buon andamento
19 dell'amministrazione (articolo 97 costituzione) che dovrebbe
20 quanto meno rispondere in sede processuale sotto il profilo delle
21 spese di lite>>. Ed è questo anche il caso in esame. Pertanto, è
22 l'ufficio che deve essere condannato al pagamento delle spese di
23 giudizio, non certo il contribuente, ingiustamente disturbato da un
24 atto sbagliato, annullato dallo stesso ufficio in autotutela il 25
25 marzo 2014, cioè sei anni prima della sentenza dei giudici di

1 secondo grado.

2 Al riguardo, il Garante del contribuente, dopo la prima
3 segnalazione del 27 febbraio 2020, ne presenta un'altra, il 15
4 aprile 2020, successiva alla risposta dell'ufficio del 10 marzo
5 2020, nella quale l'ufficio fa riferimento alla sentenza n.
6 701/02/2020, depositata il 4 febbraio 2020, della Commissione
7 tributaria regionale per la Sicilia, sezione staccata di Messina.
8 Nella risposta al Garante del contribuente, del 10 marzo 2020,
9 l'ufficio, pur segnalando che il 25 marzo 2014 l'accertamento per
10 il 2006 era stato annullato in autotutela, si limita a fare un
11 excursus sulla legittimità del diniego delle istanze di annullamento
12 in autotutela. Per l'ufficio, <<fermo restando la totale assoluta
13 legittimità e trasparenza del comportamento dell'ufficio che,
14 nell'esercizio del suo potere discrezionale operato in sede di
15 autotutela, ha annullato l'avviso di accertamento oggetto di
16 contestazione per l'anno di imposta 2006, non può che ribadirsi
17 l'ineccepibilità integrale della sentenza emessa dalla Commissione
18 tributaria regionale la quale, lungi dal far rivivere l'avviso di
19 accertamento, ha ritenuto legittimo il relativo provvedimento di
20 rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela conformandosi al
21 principio di diritto ampiamente esposto, così come si è limitata ad
22 applicare rigorosamente l'articolo 15 bis del decreto legislativo
23 546/92, ai fini della liquidazione delle spese di giudizio>>.
24 Insomma, l'ufficio fa riferimento alla sentenza dei giudici di
25 secondo grado, considerata "ineccepibile", ma non accenna in

1 alcun modo al fatto che ai giudici non è stato fatto presente che
2 l'accertamento era stato annullato in autotutela il 25 marzo 2014,
3 cioè sei anni prima della sentenza depositata il 4 febbraio 2020.

4 ***La nuova istanza del Garante del contribuente***

5 Il "silenzio" dell'ufficio non è passato inosservato al Garante del
6 contribuente che nella lettera del 15 aprile 2020 fa presente di non
7 avere ricevuto i chiarimenti richiesti. In questa lettera, <<si
8 evidenzia che questo Garante del contribuente, con nota del 27
9 febbraio 2020, aveva chiesto di chiarire come mai gli anzidetti
10 accertamenti (rectius l'accertamento per l'anno 2006)
11 costituiscono "materia del contendere" dopo l'annullamento in
12 autotutela come sopra specificato. Le controdeduzioni dell'ufficio
13 del 10 marzo 2020 riferiscono sul contenzioso avviato dal
14 contribuente sul diniego dell'autotutela avvenuta nel 2011,
15 conclusosi con sentenza della CTP di Messina n. 84/12/13 e
16 successiva sentenza della CTR, sezione staccata di Messina, n.
17 701/2/2020 del 21 gennaio 2020, ambedue sfavorevoli al
18 contribuente, senza però fornire i chiarimenti richiesti>>, a
19 cominciare dal fatto che l'ufficio non ha fatto presente che l'atto
20 impositivo era stata annullato ed era perciò cessata la materia del
21 contendere. Il Garante del contribuente <<rileva che l'agenzia
22 delle Entrate di Messina, dopo aver provveduto all'annullamento
23 dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2006, con
24 provvedimento del 2014 (esercitando il potere di autotutela che
25 invece aveva rigettato nel 2011), avrebbe dovuto effettuare lo
sgravio delle somme iscritte a ruolo>> (cosa che poi ha fatto) <<e

1 quindi, essendo venuto meno l'interesse delle parti a una decisione
2 sulla domanda giudiziale, chiedere alla Commissione Tributaria,
3 ove era pendente il giudizio l'estinzione del giudizio per la cessata
4 materia del contendere, ex articolo 46 del decreto legislativo n.
5 546/92>>. In effetti, prosegue il Garante del contribuente
6 <<assistiamo a una sentenza che rigetta il ricorso del contribuente
7 che invocava l'annullamento in autotutela di un atto poi
8 riconosciuto>> successivamente alla presentazione del ricorso in
9 appello <<illegittimo ed annullato in autotutela dallo stesso
10 ufficio>>. Alla predetta nota del Garante del 15 aprile 2020,
11 l'ufficio è rimasto in silenzio, ed il Garante ha inoltrato una
12 richiesta di "sollecito chiarimenti". Nella nuova lettera, del 7 luglio
13 2020, il Garante <<chiede alla direzione provinciale di Messina,
14 ufficio controlli, di conoscere il motivo per cui alla sopraindicata
15 udienza del 21 gennaio 2020 non ha fatto presente al Giudice di
16 appello che l'accertamento di cui si discuteva era stato definito
17 con provvedimento in autotutela del 25 marzo 2014 (ben sei anni
18 addietro) ed andava chiesta la cessazione della materia del
19 contendere con compensazione delle spese. L'ufficio invece ha
20 chiesto la condanna alle spese per lite temeraria>>. Alla lettera di
21 sollecito chiarimenti del Garante del contribuente, del 7 luglio
22 2020, ha risposto l'ufficio legale di Messina, con lettera del 13
23 luglio 2020, ribadendo <<le medesime, articolate e già esaustive
24 considerazioni esposte in risposta alla nota di codesto Garante del
25 contribuente e che qui si riportano integralmente Per tali

1 motivi, l'ulteriore esame della controversia si intende concluso ed
2 archiviato>>. Insomma, per l'ufficio "è così e basta". Ed il
3 cittadino – suddito deve obbedire, senza nemmeno permettersi di
4 contestare l'operato dell'ufficio. Per di più, come dimostra la
5 vicenda sopra illustrata, dopo che l'accertamento è stato annullato
6 in autotutela nel 2014, l'ufficio si dimentica di segnalarlo ai
7 giudici tributari, che, di conseguenza, emettono una sentenza con
8 condanna alle spese di giudizio a carico del contribuente, quando,
9 invece, per principi consolidati della Cassazione, è l'ufficio che
10 deve pagare le spese di giudizio <<costituendo applicazione del
11 principio di causalità, per il quale non è esente da onere delle spese
12 la parte che con il suo comportamento antigiuridico abbia
13 provocato la necessità del processo>>. A questo punto, gli eredi
14 del contribuente, per non subire una ulteriore ingiustizia, hanno
15 dovuto presentare il ricorso in Cassazione, che, come dimostra la
16 vicenda in esame, può durare anche dopo la morte del
17 contribuente.

18
19
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

1 In alcuni casi, le decisioni vengono prese con inaccettabile
2 superficialità, senza avere visto la documentazione allegata al
3 fascicolo del contenzioso

4 ***Giudici tributari “distratti”***
5 ***emettono sentenze a sorpresa***

6 ***Mimma Cocciufa***
7 ***Tonino Morina***

8 Si dice spesso che il contenzioso tributario è un terno al lotto e
9 che si vince quando si è sicuri di perdere, e si perde quando si è
10 sicuri di vincere. Ed è questo il bello e il brutto del contenzioso. Il
11 guaio è che le cosiddette “sentenze a sorpresa” si stanno
12 moltiplicando e stanno diventando una brutta abitudine, con
13 l’aggravante che, in alcuni casi, le decisioni dei giudici sono
14 prese senza avere visto la documentazione allegata al fascicolo
15 del contenzioso. Ma questo non va bene ed è inaccettabile che
16 accada, perché si manca di rispetto verso i cittadini che poi sono
17 costretti a proseguire un contenzioso incerto, dispendioso e
18 logorante. Ecco, di seguito, un esempio di giudici distratti che
19 hanno emesso sentenze a sorpresa, perché si sono “dimenticati”
20 di visionare la documentazione allegata al fascicolo. Nello
21 specifico, si tratta delle sentenze n. 1625/3/21, e n. 1626/3/21,
22 depositate il 6 maggio 2021, emesse dalla Commissione tributaria
23 provinciale di Siracusa, relative ad un geometra, per due
24 accertamenti per gli anni 2008 e 2009.

25 ***I giudici non hanno letto gli atti allegati al fascicolo***

1 Come si legge nelle due sentenze, i giudici di primo grado hanno
2 dato atto che <<con memoria aggiuntiva il ricorrente ha rifiutato
3 la proposta di conciliazione redatta dall'ufficio>>, con ciò
4 confermando la presenza nei fascicoli delle proposte dell'ufficio e
5 delle memorie presentate dal ricorrente. Ma, evidentemente, i
6 giudici di primo grado non hanno letto le proposte dell'ufficio e
7 nemmeno le memorie del ricorrente, esercente la professione di
8 geometra, in quanto hanno confermato la validità
9 dell'accertamento originario dell'ufficio, oltre a condannare il
10 ricorrente al pagamento delle spese di giudizio, liquidate in 1.500
11 euro, per ciascuna annualità. E' anche curioso il fatto che i
12 giudici di primo grado facciano riferimento ad indagini
13 finanziarie, probabilmente frutto del cosiddetto "copia - incolla",
14 quando in realtà l'accertamento originario era basato solo su
15 presunzioni inconsistenti, che lo stesso ufficio aveva
16 notevolmente ridimensionato nelle proposte di conciliazioni fatte.
17 Nelle motivazioni delle sentenze, i giudici, facendo riferimento a
18 presunte indagini finanziarie, affermano che <<seguendo il
19 consolidato orientamento del Supremo Collegio, in tema di
20 accertamento delle imposte sui redditi i dati e gli elementi
21 risultanti dai conti correnti bancari vanno ritenuti rilevanti ai fini
22 della ricostruzione del reddito imponibile, ai sensi del DPR n.
23 600 del 1973, articolo 32 "se il titolare del conto non fornisca
24 adeguata giustificazione e prescindere dalla prova preventiva che
25 il contribuente eserciti una determinata attività e dalla natura

1 lecita o illecita dell'attività stessa">>. Con queste affermazioni, è
2 palese che i giudici fanno riferimento ad un accertamento basato
3 sulle indagini finanziarie, che, però, non è il caso in esame. Nel
4 caso in esame, l'ufficio, dopo avere intrapreso una verifica basata
5 sulle indagini finanziarie, e dopo avere confrontato i compensi e i
6 redditi dichiarati con gli strumenti induttivi, quali lo studio di
7 settore o il redditometro, ha "abbandonato" sia i controlli bancari,
8 sia i controlli da studi di settore o da redditometro.

Le proposte dell'ufficio per gli anni 2008 e 2009

9 Si noti che l'ufficio, con due comunicazioni inviate per posta
10 elettronica certificata il 29 marzo 2021, ha proposto un accordo
11 conciliativo sia per l'anno 2008, sia per il 2009. Le due proposte
12 di conciliazione riportano, con qualche ulteriore piccola
13 riduzione, gli importi a suo tempo proposti in occasione dei
14 processi verbali del 28 febbraio 2014, cioè di oltre sette anni fa.
15 L'ufficio propone di conciliare l'anno 2008, riducendo gli
16 importi in contestazione da 124.297,00 euro per imposte e
17 sanzioni a 22.538,60 euro, importo conciliabile, e l'anno 2009,
18 riducendo gli importi in contestazione da 107.290,00 euro per
19 imposte e sanzioni a 22.820,00 euro, importo conciliabile. Le
20 proposte dell'ufficio sono inaccettabili perché prive di qualsiasi
21 fondamento, ma sicuramente fatte al solo fine di non archiviare i
22 due accertamenti illegittimi ed infondati. L'ufficio, inoltre, così
23 come aveva chiesto la documentazione per gli anni 2008 e 2009,
24 alla quale hanno poi fatto seguito gli accertamenti in
25

1 contestazione, l'aveva anche chiesta per il 2010. Per quest'ultimo
2 anno, magari perché si era chiarito meglio le idee, l'ufficio ha
3 evitato di emettere un altro accertamento, archiviando perciò le
4 presunte pretese impositive che erano indicate nell'invito per
5 l'anno 2010, evidentemente perché riconosciute illegittime e
6 infondate, così come lo sono quelle per gli anni 2008 e 2009.

7 Purtroppo, come si è detto, i giudici di primo grado hanno
8 emesso le due sentenze in oggetto senza avere letto le proposte
9 dell'ufficio e le memorie illustrative del ricorrente, correttamente
10 "presenti" nel fascicolo. Per colpa di questi giudici superficiali,
11 diventa complicato per il professionista che assiste il ricorrente
12 spiegarli come possano accadere certe situazioni.

13 ***Per una vera giustizia tributaria***
14 ***sono indispensabili giudici specializzati***

15 I contribuenti sono preoccupati sia dal modo con il quale gli
16 uffici "scoprono" evasioni di centinaia di migliaia di euro o di
17 milioni di euro, in contrasto con i fatti e con la realtà, sia dal fatto
18 che la giustizia tributaria è stata finora gestita con superficialità
19 anche da parte delle istituzioni preposte a farla funzionare. Da più
20 anni si parla di riforma della giustizia tributaria, ma non si fa
21 nulla. Tante parole, nessun fatto concreto. Tutti d'accordo sul
22 fatto che i giudici devono avere "grande competenza, correttezza
23 e professionalità" e che occorre <<definire lo status (compensi
24 inclusi) dei giudici tributari>> e, soprattutto, fare in modo che
25 abbiano un grado di <<specializzazione sempre maggiore>>.

1 Tema, quest'ultimo, che è nelle parole del Presidente della
2 Repubblica, Sergio Mattarella, il quale ha affermato che <<Il
3 rapporto tra Fisco, cittadini e soggetti economici richiede al
4 giudice tributario competenze e professionalità sempre più
5 accentuate>>. La dimostrazione che la giustizia tributaria in
6 alcuni casi è affidata a giudici senza grandi competenze è in certe
7 sentenze a sorpresa, probabilmente perché, considerata la ridicola
8 entità dei compensi spettanti, è impossibile chiedere ai giudici di
9 esaminare documenti che richiederebbero anche qualche mese di
10 tempo. Come si è detto, però, si parla spesso di riforma della
11 giustizia tributaria, ma nei fatti non cambia nulla. E' un modo
12 "gattopardismo", di dire e poi non fare nulla. Con il termine
13 "gattopardismo", si fa riferimento all'affermazione paradossale
14 che "bisogna cambiare tutto per non cambiare niente", che è
15 l'adattamento più diffuso con il quale viene citato il passo che nel
16 romanzo "Il Gattopardo" di Giuseppe Tomasi di Lampedusa si
17 legge testualmente in questa forma "se vogliamo che tutto
18 rimanga come è, bisogna che tutto cambi".
19
20
21
22
23
24
25

Titoli proposti:

La legge è entrata in vigore il **primo gennaio**, ma si deve intendere una norma di **carattere interpretativo**, valida cioè anche per il passato ed utile per eliminare i tanti contenziosi in corso

Dal 2022, stop all'Irap per i singoli imprenditori, artisti e professionisti

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Dal primo gennaio 2022, l'Irap non è più dovuta dai singoli imprenditori, artisti e professionisti. Dopo tanti anni di liti inutili, per l'Irap, cioè l'imposta regionale sulle attività produttive, che è entrata in vigore dal 1998, in sostituzione della vecchia Ilor, imposta locale sui redditi, finalmente, il legislatore, con la legge di Bilancio per il 2022, ha messo la parola "fine" escludendo dall'Irap i singoli imprenditori, artisti e professionisti. E' infatti stabilito che <<A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge>> cioè a decorrere dal 2022, <<l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni>>.

Addio alla cosiddetta "autonoma organizzazione"

Con le nuove regole, scompare anche il concetto di autonoma organizzazione, in base al quale si intende che l'attività può anche prescindere dalla presenza del titolare. Rimane fermo che, di norma, l'attività professionale o artistica non può essere

1 esercitata in assenza del titolare, in virtù della personalità
2 dell'incarico e della rilevanza decisiva delle sue qualità. Per la
3 Cassazione, le imprese individuali e i singoli artisti o
4 professionisti sono esclusi dall'Irap, anche se esercitano l'attività
5 con dipendenti (Cassazione, sezioni unite civili, sentenza
6 9451/16, depositata il 10 maggio 2016). Per i giudici di
7 legittimità, l'Irap non si deve pagare quando l'apporto dell'artista,
8 del professionista o dell'imprenditore, con l'impiego di pochi
9 beni strumentali e con dipendenti con mansioni di segreteria o
10 meramente esecutive, costituiscono l'esclusiva attività produttiva,
11 fermo restando che l'attività esercitata non può in alcun modo
12 prescindere dall'opera dell'artista o professionista o
13 dell'imprenditore. Per essere più chiari, in base alla legislazione
14 vigente fino al 31 dicembre 2021, senza cioè considerare la
15 novità legislativa del 2022, che ha comunque escluso dall'Irap
16 tutte le <<persone fisiche esercenti attività commerciali ed
17 esercenti arti e professioni>>:

18 ❖ una persona fisica che, ad esempio, esercita un'attività di
19 commercio al dettaglio di frutta e verdura con due o più
20 dipendenti, si può considerare in possesso del requisito della
21 <<autonoma organizzazione tale da determinare
22 l'assoggettabilità>> all'Irap; la frutta e verdura può essere
23 indifferentemente venduta dal titolare dell'impresa o dai suoi
24 dipendenti;

❖ al contrario, un artista o un professionista non è in possesso del requisito della “autonoma organizzazione” ed è pertanto escluso dall'Irap in quanto la sua presenza è <<indispensabile allo svolgimento della propria attività>>.

Il lavoratore autonomo non organizzato è escluso dall'Irap

E' ormai pacifico che l'esercizio di un'attività artistica o professionale non organizzata, priva, cioè, dell'apporto di capitale e di lavoro altrui, non è soggetta a Irap (Corte di cassazione, sentenza 13 giugno 2007, n. 13811, e numerose altre pronunciate all'udienza dell'8 febbraio 2007). Sulla scorta di questa giurisprudenza e della sentenza della Corte costituzionale 10 maggio 2001, n. 156, è inutile e dispendioso da parte degli uffici dell'agenzia delle Entrate pretendere l'applicazione dell'Irap in presenza di professionisti o artisti, che esercitano un'attività artistica non organizzata, priva, cioè, dell'apporto di capitale e di lavoro altrui, con l'eccezione di impiego di personale che è di mero ausilio per lo svolgimento dell'attività. Vale la pena ripetere che, in base alla predetta sentenza della Corte costituzionale, l'attività professionale e di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, può essere esercitata in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui (cioè senza una “autonoma organizzazione”), con la conseguenza che, in tali casi, risulta mancante il presupposto per l'applicazione dell'Irap. L'artista o professionista senza “autonoma organizzazione” è escluso dal pagamento dell'Irap anche se i compensi corrisposti a terzi sono rilevanti e se il

1 reddito dichiarato è d'importo elevato. Purtroppo, ancora oggi,
2 in materia di Irap, gli uffici sono soliti proseguire un inutile e
3 defatigante contenzioso, anche quando è palese l'inesistenza del
4 presupposto impositivo, in quanto non esiste la cosiddetta
5 "autonoma organizzazione".

Il Fisco non deve ripetere l'errore dell'Ilor

6 Gli uffici delle Entrate devono fare di tutto per evitare la
7 prosecuzione di inutili e dispendiosi contenziosi con i
8 contribuenti che sono esclusi dall'Irap per inesistenza del
9 presupposto impositivo. Questo anche per evitare la beffa subita
10 dai lavoratori autonomi con la nota sentenza n. 42 del 25 marzo
11 1980, della Corte Costituzionale, emessa in materia di imposta
12 locale sui redditi (acronimo ILOR). La ormai "storica" sentenza
13 riconobbe l'esclusione dall'Ilor solo ai contribuenti che non
14 avevano mai pagato l'Ilor o riconosciuto il rimborso ai
15 contribuenti che avevano una lite aperta (anche se questi ultimi,
16 in alcuni casi, a distanza di oltre 40 anni, sono ancora in attesa di
17 ricevere il rimborso). Vennero beffati i contribuenti che avevano
18 pagato l'Ilor, poi soppressa nel 1998 e sostituita proprio dall'Irap,
19 ma che non avevano contestato l'applicazione del tributo.
20 Insomma, venne applicato il principio "chi ha avuto, ha avuto,
21 chi ha dato, ha dato", che beffò i contribuenti più rispettosi e
22 diligenti. Il "guaio" è che, come insegna la Cassazione, la strada
23 intrapresa per l'Irap sembra ripetere la vicenda Ilor. Per la
24 Cassazione, sezioni unite civile, infatti, <<La strada intrapresa
25 non è diversa>> per <<l'Irap, la quale, pur essendo una imposta

1 diversa dall'Ilor, presuppone, comunque e soprattutto alla luce
2 delle indicazioni emergenti dalla sentenza n. 156 del 2001 della
3 Corte costituzionale, che il lavoro autonomo possa essere
4 legittimamente inciso solo qualora vi sia “organizzazione di
5 capitali o lavoro altrui”, ossia quando vi sia un quid pluris che
6 ecceda il lavoro personale di colui che svolge l'attività di
7 riferimento>> (sentenza 26 maggio 2009, n. 12108). Anche sulla
8 base degli insegnamenti della Cassazione, si può sperare che gli
9 uffici non ripetano gli errori del passato, costringendo i
10 contribuenti, che sono esclusi dall'Irap, a un dispendioso e inutile
11 contenzioso.

12 ***Stop all'Irap per i singoli imprenditori,***
13 ***artisti e professionisti***

14 Con la norma entrata in vigore il primo gennaio 2022, sono in
15 ogni caso esclusi dall'Irap tutte le persone fisiche esercenti
16 attività commerciali ed esercenti arti e professioni. La legge si
17 deve intendere di carattere interpretativo, valida cioè anche per il
18 passato ed utile per eliminare i tanti contenziosi in corso. La
19 norma si è infatti resa necessaria anche perché “recepisce” il
20 consolidato ed univoco orientamento dei giudici di legittimità,
21 che escludono dall'Irap i singoli imprenditori, artisti o
22 professionisti. Si può sperare che gli uffici evitino di proseguire
23 un contenzioso inutile e perdente. Per escludere qualsiasi diversa
24 interpretazione da quella voluta dalla legge, come si è detto, la
25 nuova norma, per il singolo imprenditore, artista o professionista,

1 cancella anche il concetto di <<autonoma organizzazione>>. Così
2 come per l'Ilor, il lavoratore autonomo, che esercita l'attività di
3 artista o professionista, è sempre escluso dall'Irap, a prescindere
4 dall'eventuale impiego di rilevanti beni strumentali e del numero
5 dei dipendenti. Quod lex voluit dixit. In claris non fit
6 interpretatio. Ciò che la legge volle, disse. Nella chiarezza non c'è
7 bisogno di interpretazione.
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25